DIE UNTERSCHEIDUNG ZWISCHEN DEN BEFUGNISSEN DES FINANZAMTS IM STEUERERMITTLUNGSVERFAHREN UND IM STEUERAUFSICHTSVERFAHREN

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der

Juristischen Fakultät

der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Werner Müller

aus Göttingen

Göttingen 1964

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544314_0038

Druck und Schreibsatz: Andreas Funke, Offsetdruck,
Göttingen, Paulinerstraße 13

DIE UNTERSCHEIDUNG ZWISCHEN DEN BEFUGNISSEN DES FINANZAMTS IM STEUERERMITTLUNGSVERFAHREN UND IM STEUERAUFSICHTSVERFAHREN

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der

Juristischen Fakultät

der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Werner Müller

aus Göttingen

Göttingen 1964

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Berichterstatter: Professor Dr. Riewald

Mitberichterstatter: Professor Dr. Badura

Tag der mündlichen Prüfung : 30. Juli 1964

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	IX
Schrifttumsverzeichnis	XVII
Einleitung	1
Erster Teil	
Die Grundlagen für die Beurteilung der Befugnisse im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht	6
Erster Abschnitt	
Die gesetzlichen Grundlagen und die Ansichten über die Unterscheidung von Steuerermittlungsverfahren und Steueraufsicht	6
I. Die gesetzliche Regelung der Befugnisse der Finanzämter	6
II. Die überkommene Unterscheidung von Steuerermittlung und Steueraufsicht	7
III. Die Ansichten über den Wegfall der Unterscheidung	9
1. Die Ansicht Riewalds	9
2. Die Ansicht des Instituts "Finanzen und Steuern"	10
3. Die Ansicht Paulicks	11
4. Spitaler - Niemann	12
IV. Die Ansichten über eine schärfere Trennung	13
Zweiter Abschnitt	
Die Steuerermittlung	14
I. Allgemeines	14
II. Die verschiedenen Arten der Ermittlungsverfahren	16
1. Die Abgabenermittlung im Zollrecht	16

Seite

2. Steuerermittlung bei den Verbrauchsteuern 17
3. Steuerermittlung bei Besitz- und Verkehrssteuern 18
4. Exkurs: Steuerabzug 18
5. Kontrolle zur Nachprüfung der Steuerermittlung 19

III. Geschichtliche Entwicklung der Steuerermittlung 20

Dritter Abschnitt

Die Steueraufsicht 20

I. Die traditionelle Zoll- und Verbrauchsteueraufsicht 20

1. Die Zeit vor Erlaß der Reichsabgabenordnung 20
2. Die gesetzestechnische Regelung der Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung von 1919 21

a) Zollaufsicht 22
b) Die moderne Verbrauchsteueraufsicht 22

II. Die besondere Steueraufsicht bei den Besitz- und Verkehrsteuern 24

1. Die Umsatzsteueraufsicht von 1918 24
2. Die Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung 24
3. Der klassifikatorische Begriff der Steueraufsicht 25

III. Die Allgemeine Steueraufsicht 26

1. Die Notverordnung von 1930 26
2. Die Rechtsprechung bis 1935 27
3. Die Änderung im Jahre 1936 29
4. Die neue rechtsstaatliche Rechtsprechung 29

IV. Die Steueraufsicht im geltenden Recht 31

1. Allgemeines 31
2. Steueraufsicht als Gewaltverhältnis 33
3. Die Steueraufsicht als Verwaltungsrechtsverhätlnis 34

Seite

4. Steueraufsicht ist kein besonderes Gewaltverhältnis 38
5. Steueraufsicht als Eingriffsermächtigung 44

a) Auslegung des § 201 AO als Generalklausel 44
b) die wirklichen Anwendungsfälle 45
c) Unzulässigkeit der Auslegung des § 201 AO als vage Generalklausel 48
d) Verfahrensvoraussetzungen 50

Vierter Abschnitt

Die These über den Wegfall der Unterscheidung der Steuerermittlungs- und -aufsichtsbefugnisse 57

Zweiter Teil

Die Prüfung der Unterschiede zwischen den Steuerermittlungs- und den Steueraufsichtsbefugnissen im geltenden Recht 60

Erster Abschnitt

Allgemeines zu den Unterschieden der "Verfahrensbefugnisse" 60

Zweiter Abschnitt

Die Auskunftspflichten der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren 62

I. Allgemeines 62

II. Auskunft über die Möglichkeit persönlicher Steuerplicht 64

Seite

III. Der Steuerpflichtige als Auskunftspflichtiger im Steuerermittlungsverfahren 65

1. Begriff des Steuerpflichtigen 65
2. Steuererklärung 65
3. Allgemeine Auskunftspflicht 66
4. Besondere Auskunftspflicht 66
5. Zusammenfassung 68

IV. Überleitung zur Steueraufsicht 68

1. Die Formen der Fragestellung 68
2. Kontrollmaterial aus dem Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren 71

V. Der Pflichtige im Verfahren der Steueraufsicht 73

1. Allgemeines 73
2. Exkurs: Die Befugnisse aus steuerlich bedingten Ordnungsnormen 74

A. Allgemeines 74
B. Verbot fingierter Konten 75
C. Verbot des geschäftsmäßigen Hinweises auf die Möglichkeit von Steuerersparungen 75
D. Verbot der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen 76
E. Ordnungsnormen der besonderen Steueraufsicht 77
F. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten 78
G. Anmeldeplichten 79
H. Die ordnungsrechtlichen Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter 80

3. Die Betriebsprüfungsbefugnisse 82
4. Die sonstigen einzelnen Ermittlungsbefugnisse der Steueraufsicht 85
5. Die in eigener Sache Auskunftspflichtigen bei der Steueraufsicht 89

VI. Zusammenfassung 92

Seite

Dritter Abschnitt

Die Auskunftspflichten Dritter im Besteuerungsverfahren 94

I. Übersicht 94

II. Die Auskunftspflichten Dritter und die Beistandspflichtigen 96

1. Die auskunftspflichtigen Dritten 96
2. Die Beistandspflichtigen 97

III. Die Unsicherheit bei der Abgrenzung des "Verfahrens" 98

Vierter Abschnitt

Eide und eidesstattliche Versicherungen im Besteuerungsverfahren 103

I. Allgemeines 103

II. Eidesstattliche Versicherungen des Steuerpflichtigen 103

III. Zeugeneid der Auskunftspersonen 106

Fünfter Abschnitt

Keine unterschiedlichen Befugnisse auf Grund von Auskunftsverweigerungsrechten 108

I. Allgemeines 108

II. Auskunftsverweigerungsrechte wegen Interessenwiderstreits infolge Treuepflichten 110

III. Auskunftsverweigerungsrechte aus sachlichen Gründen 112

IV. Zusammenfassung 114

Seite

Sechster Abschnitt

Die Ermessensgrenzen der Ermittlungsbefugnisse im Besteuerungsverfahren 115

I. Allgemeines 115

II. Auskunftsthema und Ermessen 119

III. Allgemeine Ermessensrichtpunkte 122

1. Notwendigkeit 123
2. Zumutbarkeit 124
3. Verhältnismäßigkeit 124

IV. Besondere Voraussetzungen für den Gebrauch der Steuerermittlungsbefugnisse 125

V. Die Unterschiede der Ermessensgrenzen im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht 128

Zusammenfassendes Ergebnis 130

Schrifttumsverzeichnis

Arnold	Die Finanzpflichten Dritter Personen, Diss. jur. Bonn, 1929,
Baier-Fähnrich	Die steuerliche Betriebsprüfung, Stuttgart 1955,
Barske	Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Stuttgart 1951.
Baumbach-Lauterbach	Zivilprozeßordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und anderen Nebengesetzen, 16. Aufl., München und Berlin 1961,
Enno Becker	Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Berlin, 1926 und Ergänzung der 7. Aufl., 1932
	Albert Hensels Steuerrecht, Zur Darstellung des Steuerrechts, StW 1924 Sp. 1489
	Zur Rechtsprechung, StW 1932, Sp. 636, 1062, 1933 Sp. 1014,
	Zur Entwicklung des Begriffs der Steueraufsicht, StW 1937 Sp. 1385
Becker-Riewald-Koch	Reichsabgabenordnung, Kommentar, Bd. I, §§ 1 - 159 AO, StAnpG und StSäumnG, Köln-Berlin-Bonn-München 1963 (zitiert: Riewald (1963) AO § ....., S ; bzw. Koch, AO § ..... Anm. ....., S.)
Th. Becker	Zur Frage des Umfangs der Auskunftspflicht "anderer Personen" in Reichssteuersachen, StW 1941 Sp. 917

Bender	Verhältnismäßigkeit und Vermeidbarkeit des Verwaltungshandelns, NJW 1955, 938
Berger	Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrsteuern, Grundwerk der "Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten" Sonderdruck, 3. Aufl., Straubing, 1959,
Bühler	Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I. Allgemeines Steuerrecht, Berlin, 1927,
	Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, Karlsruhe, 1958,
Bühler-Strickrodt	Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, 2, 3. Aufl., Wiesbaden, 1959/1960
Dorn	Umfang und Grenzen der Auskunftspflicht gegenüber dem Finanzamt, DStR 1952, 316,
	Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerung im Steuerrecht, Hann.Münden, 1953,
Dürig	Art. 2 GG und die Generalermächtigung zu allgemeinpolizeilichen Maßnahmen, AöR Bd. 79 (1953/54), S. 57
Ehlers	Steuerermittlungs-, Steueraufsichts- und Steuerstrafverfahren in ihrer gegenseitigen Abgrenzung, StbJ 1959/60, 523

Evers	Privatspäre und Ämter für Verfassungsschutz, Berlin, 1960,
Feigenspan	Der Steuerfahndungsdienst, RWP-Blattei, 246, 83,
Feldmann	Verwertbarkeit widerrechtlich erlangter Beweise, NJW 1959, 853,
Felix	Ermessensausübung im Steuerrecht, Düsseldorf, 1955,
Finanzen und Steuern	Über die Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Bd. I, S. 68 ff, Bonn, 1954,
Fleiner	Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., 1928,
Flume	Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen, 1952,
Forsthoff	Lehrbuch des Verwaltungsrechts, I. Bd. Allgemeiner Teil, 8. Aufl., München und Berlin, 1961,
Galleiske	Zum Problem der Billigkeit im Steuerrecht StW 1957 Sp. 635,
Giese-Plath	Reichsabgabenordnung, Loseblattausgabe, Frankfurt/M., 1962,
Gut	Ordnungsrecht und Polizei, DÖV 1950, 705,
Heitzer	Auskunftsersuchen der Finanzbehörden, GmbH-Rdsch 1951, 91,

Hensel	Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin, 1933,
	Die Auskunftspflichten Dritter (insbesondere der Bankinstitute) im Rahmen des § 201 AO (n.F.), StW 1932 Sp. 1347
Herrmann	Anmerkung zum Urteil des BFH v. 7.2.1952 FR 1952, 169
W. Jellinek	Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 1931, Offenburg,
Kellner	Zum gerichtlichen Rechtsschutz im besonderen Gewaltverhältnis DÖV 1963, 418
Koch	siehe: Becker-Riewald-Koch
Kohlenbach	Anwendungsgrenzen der Kontrollmitteilungen Betrieb 1951, 690
Krüger	Der Verwaltungsrechtsschutz im besonderen Gewaltverhältnis, NJW 1953, 1369,
Kühn	Abgabenordnung, Steueranpassungsgesetz, Finanzverwaltungsgesetze, Nebengesetze, 6. Aufl., Stuttgart, 1961,
Luxembourg	Die Grenzen der Steueraufsichtsgewalt bei Auskunftsersuchen der Finanzämter nach § 175 AO, Diss. jur. Göttingen, 1954,
Maaßen	Unterbindung steuerberatender Schwarzarbeit DStZ 1955, 257

Otto Mayer	Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl., München und Leipzig, 1924,
Megow	Anmerkung zum Urteil des RFH v. 5.2.1936 JW 1936, 2183,
Nieberl	Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Berlin und Leipzig, 1931,
	Schweigepflicht im Wirtschaftsleben und finanzamtliche Auskunftsbefugnisse, FR 1955, 390
Paulick	Umfang und Grenzen der finanzamtlichen Steueraufsicht, FR 1956, 506
	Die Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen und dritter Personen im Steuerermittlungs-, Steueraufsichts- und Steuerstrafverfahren und ihre rechtsstaatlichen Grenzen, in Festschrift für Armin Spitaler, S. 53 ff., Köln, 1959,
Reinhardt	Der Nachschauparagraph im neuen Steuerrecht, DStZ, 1935, 5,
Riewald	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil II: §§ 160 - 390, Berlin und Köln, 1951, siehe auch:Becker-Riewald-Koch
Schwarz- Dreher	Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen und Verordnungen, 23. Aufl., München und Berlin, 1961,
Spanner	Empfiehlt es sich, den allgemeinen Teil des Verwaltungsrechts zu kodifizieren? Gutachten für den 43. Deutschen Juristentag, Tübingen, 1960,

Thieme	Die besonderen Gewaltverhältnisse DÖV 1956, 521,
Thoma	Grundrechte und Polizeigewalt, in Verfassungsrechtliche Abhandlungen, Festgabe zur Feier des 50jährigen Bestehens des PrOVG, Berlin, 1925,
Thomä	Auskunfts- und Betriebsprüfungsrecht der Verwaltung, Seine rechtsstattlichen Grenzen, Heidelberg, 1955,
Tipke	Die allgemeine Steueraufsicht, FR 1962, 152,
Tipke - Kruse	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bd. I: §§ 1 - 227 AO, Köln, 1961,
Titzck	Das Ende der Generalklausel des § 14 PVG im Bereich der Rechtssetzung durch die Ord- nungsbehörden, SchlHA 1952, 41,
	Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der polizei- lichen Generalermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen, DÖV 1955, 453,
Ule	Anmerkung zum ZUrteil des OVG Hamburg v. 1.11.1950, DVBl. 1951, 52,
	Verwaltungsgerichtsbarkeit, Berlin, 1960,
Vogel, Klaus	Betriebsprüfung, Berichtigungsveranlagung und Rechtskraft, BB 1958, 1298,

Vogel, Klaus	Grenzen der "allgemeinen Steueraufsicht", RSchutz, S. 199, Anmerkung zu BFH v.1.7.1959, JZ 1960, 316
Wacke	Verfassung und Polizeiverordnungen, DVBl. 1955, 456,
	Die Erstattung von Gutachten durch den Bundesfinanzhof, AöR 83, (1958), 309,
Weisse	Die Steueraufsicht, Diss. jur. Leipzig, 1938,
Wernscheid	Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht Dritter im Steuerverfahren, Diss. jur. Köln, 1956,
Westheimer	Die allgemeine Auskunftspflicht Dritter in der Reichsabgabenordnung v. 22.5.1931, Diss. jur. Hamburg, 1936,
Wille	Die Auskunftspflicht "anderer Personen" in Reichssteuersachen und das Berufsgeheimnis der Rechtsanwälte und Notare, StW 1941 Sp. 789,
Wintrich	Die Rechtsprechung des bay. VerfGH, in Recht, Staat und Wirtschaft, 1953, S. 139,
Zimdahl	Das rechtmäßige Auskunftsverlangen gemäß § 175 AO, DStZ 1949, 183

Abkürzungsverzeichnis

AO	Reichsabgabenordnung
AO 1919	AO v. 13.12.1919, RGBl. S. 1993 mit späteren Änderungen
AO 1931	AO i.d.F. v. 22.5.1931, RGBl. I S. 161 mit späteren Änderungen
BayVerfG	Bayrischer Verfassungsgerichtshof (Band und Seite)
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBG	Bundesbeamtengesetz i.d.F. v. 1.10.1961, BGBl. I S. 1802
BFH	Bundesfinanzhof (Band und Seite)
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes (Strafsachen, Band und Seite)
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes (Zivilsachen, Band und Seite)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes (Band und Seite)
BVerwG	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes (Band und Seite)
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EinfGRealStG	Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen
EStG 1960	Einkommensteuergesetz i.d.F. v. 11.10.1960 BGBl. I S. 789 = BStBl. I S. 630 und spätere Fassungen

FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung v. 6.9.1950 BGBl. S. 448
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland v. 23.5.1949, BGBl. S. 1
GrS	Großer Senat
HHSp	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, von Hübschmann-Hepp-Spitaler-v.Wallis-Lademann-Hartung, 1. - 4. Aufl., Köln (wird nach Verfassern zitiert)
i.d.F.	in der Fassung
JW	Juristische Wochenschrift
Kartei	Steuerrechtsprechung in Karteiform
KVStDV	Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung
LG	Landgericht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGE	Entscheidungen der OVG Münster und Lüneburg
PrGewStG	Preußisches Gewerbesteuergesetz
PrPVG	Preußisches Polizeiverwaltungsgesetz
R.	Rechtspruch (mit laufender Nummer zu den §§ in Kartei und StRK)
RFH	Reichsfinanzhof (Band und Seite)
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichtes (Strafsachen, Band und Seite)

RSchutz	Sammelschrift "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht" herausgegeben von Felix, Düsseldorf, 1960
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschafts-Praxis
Rz.	Randziffer
SchlHA	Schleswig-Holsteinische Anzeigen (Jahr und Seite)
SOG	Niedersächsisches Gesetz über die öffentliche Sicherheit und Ordnung v. 21.3.1951, Niedersächsisches Gesetz und Verordnungsblatt 1951, S. 79
StAnpG	Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. I S. 925 mit späteren Änderungen
StbJ	Steuerberater-Jahrbuch
StBG	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuer-Rechtsprechung in Karteiform
StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TabStG	Tabaksteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
VG	Verwaltungsgericht
VerwRspr.	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland
ZG	Zollgesetz v. 14.6.1961, BGBL. I S. 737
ZPO	Zivilprozeßordnung

EINLEITUNG

Die vorliegende Arbeit handelt von den Ermittlungsbefugnissen der Finanzämter. Auf Grund der gesetzlichen Regelung des finanzamtlichen Erkenntnisverfahrens in der Reichsabgabenordnung wird unterschieden zwischen den Befugnissen der Finanzämter im "Steuerermittlungsverfahren" und im "Steueraufsichtsverfahren". Aus der Unterscheidung ergibt sich die Frage nach den Unterschieden, welche für die Ermittlungsbefugnisse bestehen, wenn die Finanzämter entweder in einem "Steuerermittlungsverfahren" oder "in Ausübung der Steueraufsicht" tätig werden.

Die folgenden Untersuchungen erstrecken sich auf das steuerliche Auskunfts- und Betriebsprüfungsrecht der Finanzverwaltung, für welches seit dem Jahre 1919 in der Reichsabgabenordnung eine kodifizierte Regelung besteht. Seit dieser Zeit haben aber die Rechtsgrundlagen bedeutsame Veränderungen erfahren, die insbesondere auf dem Gebiet des Steueraufsichtsrechtes die geschützte Freiheit des einzelnen mehr und mehr beeinträchtigten. Die zuerst verwirklichten liberalistischen Prinzipien wurden infolge der Krisenzeiten nur wenig mehr als zehn Jahre lang aufrechterhalten. Die zunächst durch die Not der Zeit erzwungene Ausdehnung der finanzamtlichen Befugnisse wurde dann auf den Grundlagen der nationalsozialistischen Staatsauffassung weiterentwickelt, bis durch die Wiederherstellung rechtsstaatlicher Verhältnisse im Jahre 1945 eine Überprüfung unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten möglich wurde.

Das Recht der Finanzverwaltung auf Auskunfterteilung und das von den Pflichtigen häufig behauptete Recht auf Auskunftsverweigerung waren umstrittene Objekte im Widerstreit der Meinungen. Dabei haben vor allem einzelne Fälle wie zum Beispiel die Beschlagnahme der Patientenkartei eines Arztes durch das Finanzamt oder die Frage des Chiffre-Geheimnisses bei finanzamtlichen Auskunftsersuchen manch-

mal die interessierte Öffentlichkeit bewegt und die Frage nach den Grenzen der Eingriffsbefugnisse der Verwaltung besonders aktuell erscheinen lassen. In der Rechtsprechung sind die unter der Geltung des Bonner Grundgesetzes geltend gemachten Bedenken, ob die weitgehenden Befugnisse des Staates und die entsprechenden Pflichten der einzelnen mit dem heutigen Rechtsstaat in Einklang zu bringen sind, im wesentlichen nicht geteilt worden. Aber die Finanzämter machen in Anpassung an die Notwendigkeiten der Verwaltungspraxis von ihren gesetzlich vorgesehenen Befugnissen - soweit es sich um die nicht abschließend geklärten Grenzen der Befugnisse handelt - heute im allgemeinen sparsamen Gebrauch. Auch der von den staatlichen Maßnahmen Betroffene unterläßt es oft, im einzelnen Fall um sein Recht zu streiten. Man darf wohl annehmen, daß dies eine Folge des Dauerzustandes der Berührung zwischen den Pflichtigen und der Finanzverwaltung ist. Die Spannung zwischen dem einzelnen und der im Staat verkörperten Gemeinschaft aktualisiert sich in der steuerlichen Eingriffsverwaltung nicht nur in seltenen Einzelakten. Man arrangiert sich, soweit das irgendwie tragbar ist, unter Umständen auch auf Kosten des Rechtes auf Freiheit, um den Dauerzustand insgesamt jedenfalls so reibungslos und vorteilhaft wie möglich zu gestalten. Das ist wohl auch der Grund, weshalb in neuerer Zeit immer weniger Fälle bekannt geworden sind, die das im Steuerrecht bestehende Verhältnis zwischen Staat und Bürger an praktisch bedeutsamen Beispielen deutlich werden lassen [1].

Das alles darf jedoch nicht über die potentielle Lage im Spannungsverhältnis von Staat und Bürger hinwegtäuschen, die sich nach der Regelung des steuerlichen Verwaltungsverfahrens ergibt. Wenig spricht für Tipkes [2] Behauptung, bei genauerer Untersuchung gebe es keinen

---

1) Die gemäß § 91 a Abs. 2 BVerf GG ergangene Entscheidung des BVerf G - 2 BvR 106/63 - vom 15.5. 1963 (vgl. Anm. Felix, FR 1963, 271) bestätigt die Tätigkeit des Steuerfahndungsdienstes im Rahmen der Steueraufsicht nach § 22 Satz 2 FVG; hierbei ging es um die Unterbrechung der Verjährung (§ 147 AO) durch Ermittlungen des Steuerfahndungsdienstes (BFH IV 346/60 v. 2.8. 1962, BStBl. 1963 III 49).

2) Tipke-Kruse AO Vor §§ 160 - 227 Anm. 1, S. 460

Gegensatz zwischen den Interessen der Allgemeinheit, die von den Finanzämtern vertreten werden sollen, und den Interessen des einzelnen. Ob der Staat sich allerdings mit der Einholung einer Auskunft wirklich in den "schärfsten Gegensatz" zum einzelnen setzt, wie Thomä [1] das annimmt, weil mit der Einholung einer Auskunft "das in der innersten Sphäre der Persönlichkeit verschlossene Geheimnis zu heben" sei, wird ebenfalls nicht für die meisten Einzelfälle gelten können. Der von der Rechtsprechung [2] behandelte Steuerfahndungsfall dürfte die Annahme bestätigen, daß Steuerpflichtige sich oft erst dann gegen rechtlich zweifelhafte Kontrollmaßnahmen der Finanzverwaltung wehren, wenn sie ihren Nachzahlungsbescheid erhalten haben[3]. Dann ist es aber grundsätzlich zu spät.

Die Tätigkeit der Finanzämter ist steuerliche Eingriffsverwaltung, die auf rechtliche Grundlagen gestützt sein muß. Diese Verwaltung hat den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu beachten.

Von der Rechtsprechung werden die Finanzämter für verpflichtet gehalten, bei Auskunftsersuchen anzugeben, ob die Auskunftsperson in dem einen oder in dem anderen Verfahren, nämlich zur Steuerermittlung oder zur Steueraufsicht, in Anspruch genommen wird. Im Rechtsschutzinteresse des Betroffenen ist deshalb Klarheit über die Unterscheidung der Befugnisse bei der Steuerermittlung und bei der Steueraufsicht notwendig. Aus den bisher im Schrifttum vorliegenden Behandlungen von Einzelfragen ist diese Klarheit jedoch nicht leicht zu erlangen. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung gehen auch die meisten Autoren davon aus, daß zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht zu unterscheiden sei.

Die wirklichen Anwendungsfälle dieser Rechtsansicht geben aber zu Bedenken Anlaß. Es ist anzuerkennen, daß die Rechtsprechung jeweils für die entschiedenen Einzelfälle "tragbare Lösungen" gefunden hat [4]. Die

---

1) a.a.O., S. 15
2) BFH BStBl. 1963 III 49
3) Laule in Anm. StRK AO 147 R. 31
4) z.B. BFH BStBl. 1952 III 27 Anm. in BB 1952, 133

in den Entscheidungsgründen ausgesprochenen Rechtssätze stoßen im Schrifttum aber auf Widerspruch, der in leider oft scharfen Formulierungen gegen die "geradezu diktatorische Gewalt" der Finanzämter vorgebracht wird. Jedoch läßt auch eine objektive Betrachtung der Rechtslage gewisse Zweifel an der Rechtmäßigkeit der herrschenden Praxis aufkommen. Wenn zum Beispiel das Finanzamt im Steuerermittlungsverfahren von einem Versicherungsunternehmen verlangt, ihm die an einen bestimmten Versicherungsagenten gezahlten Provisionen für mehrere Jahre mitzuteilen, aber beim Finanzgericht mit seiner Anordnung nicht durchdringt [1], so kann diese Entscheidung mit Recht auf den für das Steuerermittlungsverfahren geltenden § 209 AO gestützt werden. Wenn aber das Finanzamt in derartigen Ermittlungsfällen nicht das "Steuerermittlungsverfahren", sondern das - nach herrschender Meinung nicht subsidiäre - "Steueraufsichtsverfahren" wählt, in welchem § 209 AO nicht gelten soll, dann müßte das Versicherungsunternehmen diese Auskunft grundsätzlich erteilen.

Das Finanzamt hat es also in der Hand, durch "richtige" Auswahl oder Bezeichnung des Verfahrens von "unbeschränkten Befugnissen", wie sie im "Steueraufsichtsverfahren" gelten sollen, Gebrauch zu machen. Es kann dann nach seinem Ermessen unbeteiligte Dritte dazu zwingen, Zeit und Geld zu opfern, um die verlangten Auskünfte zu erteilen. Es kann grundsätzlich im Geschäftsleben bestehende Vertrauensverhältnisse beeinträchtigen. Dies muß unerträglich erscheinen. Auch staatliche Behörden dürfen sich nicht grundsätzlich über bestehende Vertrauensverhältnisse hinwegsetzen, wenn eine Schädigung des Gemeinschaftslebens vermieden werden soll. Deshalb sind durch Verwaltungsanordnung [2] für die Auskunftsersuchen an Kreditinstitute die "unbeschränkten gesetzlichen Befugnisse" eingeschränkt worden. Auf Grund der Verwaltungsanweisung ist § 209 AO auch im Rahmen der Steueraufsicht zu beachten. Es ist bedenklich, wenn die Rechtsordnung "unbeschränkte"

1) FG Hannover v. 3.7. 1953 III 123/53 = BB 1954, 151

2) Erlaß der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes vom 2.8. 1949 - III S. 1171 - 23/49 - abgedruckt bei Riewald Anhang Nr. 7 (zu § 175), S. 796

Eingriffsmöglichkeiten für die Finanzämter schaffen und es den Behörden überlassen würde, von den Befugnissen in erträglichem Ausmaß Gebrauch zu machen.

Um die gesetzlichen Befugnisse der Finanzämter mit den Maßstäben unserer rechtsstaatlichen Ordnung abgrenzen zu können, soll im ersten Teil der Arbeit der Verfahrensgegenstand bei der "Steuerermittlung" und bei der "Steueraufsicht" präzisiert werden. Die Untersuchungen werden zeigen, welche Unsicherheiten, Berührungspunkte und Überschneidungen auf diesem Rechtsgebiet bestehen. Die für das Verständnis des geltenden Rechts wichtige geschichtliche Entwicklung des Rechtsinstituts der Steueraufsicht wird hier unter besonderer Berücksichtigung der rechtsfortbildenden Auslegungsgrundsätze behandelt. Hier sind auch die Bedenken gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der "unbeschränkten Steueraufsichtsbefugnisse" zu erörtern. Die geschichtliche Entwicklung des Steueraufsichtsrechtes und der Einfluß der rechtsstaatlichen Grundsätze der heutigen Staatsverfassung sind besonders wichtig für die Beurteilung der rechtssystematischen Grundlagen der Reichsabgabenordnung. Schon Enno Becker [1] hat zur Systematik der Verfahrensregelung in der Reichsabgabenordnung ausgeführt: "Ein Rechtssystem ist nichts weiter als ein Versuch, ein Rechtsgebiet entsprechend den zeitlichen und örtlichen Bedürfnissen und Anschauungen möglichst klar und übersichtlich geordnet darzustellen. Man darf nicht von der Unfehlbarkeit eines Systems ausgehen. Auch Systeme veralten. Wir halten manches für allgemein gültig, was nur bedingt gültig ist, und merken nicht einmal die Zwangsjacke altüberkommener Anschauungen, die einmal richtig waren, aber durch die Entwicklung überholt sind".

Im zweiten Teil der Arbeit ist dann die von verschiedenen Autoren vorgeschlagene Lösung zu prüfen, wonach die herkömmliche Unterscheidung der Steuerermittlungsbefugnisse und der Steueraufsichtsbefugnisse aufzugeben ist. Auf Grund der von der Rechtsprechung entschiedenen Fälle soll die Rechtswirklichkeit des behandelten Sachgebietes präzisiert werden, denn nur so wird die Frage beantwortet werden können, ob und welche Unterschiede zwischen den Befugnissen der Finanzämter im Steuerermittlungsverfahren und für die Ausübung der Steueraufsicht bestehen.

---

1) StW 1924 Sp. 1489

ERSTER TEIL

Die Grundlagen für die Beurteilung der Befugnisse im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht.

Erster Abschnitt

Die gesetzlichen Grundlagen und die Ansichten über die Unterscheidung von Steuerermittlungsverfahren und Steueraufsicht

I. Die gesetzliche Regelung der Befugnisse der Finanzämter

Der wesentliche Teil des steuerlichen Auskunftsrechtes ist im zweiten Abschnitt des zweiten Teiles der Reichsabgabenordnung in den §§ 160 bis 227 AO geregelt. Die Befugnisse, von denen die Finanzämter bei ihrer Tätigkeit Gebrauch machen, ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen der §§ 166 bis 209 AO. Das Finanzamt darf Auskünfte[1], insbesondere Steuererklärungen [2], und Nachweise [3] verlangen und Prüfungen [4] vornehmen. Durch die Ausübung dieser Befugnisse und durch andere sich bietende Möglichkeiten hat das Finanzamt die "steuerpflichtigen Fälle zu erforschen" (§ 204 Abs. 1 AO) und "darüber zu wachen, ob zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden" (§ 201 Abs. 1 AO). Die Finanzämter benötigen für diese Aufgaben entsprechende Freiheit für die Wahl ihrer Maßnahmen, damit sie das Verfahren zweckmäßig abwickeln können. Nach der verfassungsmäßigen Ordnung des Bon-

1) §§ 170, 175 AO
2) §§ 166 ff. AO
3) §§ 171, 183 AO
4) §§ 162 Abs. 9 und 10, 193 AO

ner Grundgesetzes und den Grundsätzen des Rechtsstaats ist es nicht erforderlich, daß die Gesetze genau vorschreiben, was die "vollziehende Gewalt" auszuführen hat. Vielmehr läßt der rechtsstaatliche Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auch die Verwendung gesetzlicher Generalklauseln innerhalb gewisser Grenzen zu, da sie unentbehrlich sind, um der Vielgestaltigkeit der Sachverhalte Herr zu werden [1]. Die für die Finanzämter geltenden verfahrensrechtlichen Normen müssen in großem Umfange dem Ermessen der Behörden Raum geben, was auch bei der Eingriffsverwaltung als unabdingbar und verfassungsrechtlich zulässig anerkannt ist [2]. Innerhalb der tatbestandsmäßigen Grenzen können die Finanzämter Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit treffen (§ 2 Abs. 1 und 2 StAnpG). Für das Steuerermittlungsverfahren ist ferner in den §§ 204 bis 209 AO näher umschrieben, wie das Finanzamt bei seiner Tätigkeit verfahren soll. Mangels entsprechender gesetzlicher Normierung des Steueraufsichtsverfahrens liegt die Unterscheidung beider Verfahren nahe. Man stellt dann die Frage nach den Unterschieden der verfahrensmäßigen Befugnisse.

II. Die überkommene Unterscheidung von Steuerermittlung und Steueraufsicht

Die Unterscheidung von Steuerermittlung und Steueraufsicht beruht, wie noch im einzelnen darzulegen ist, auf der geschichtlichen Entwicklung des Verfahrensrechtes. Bei der Kodifikation des Steuerverfahrensrechtes in der Reichsabgabenordnung von 1919 und in der noch geltenden Fassung des Gesetzes von 1931 sind beide Begriffe insbesondere in Überschriften verschiedener Abschnitte des Gesetzes hervorgehoben. Der Begriff " Steuerermittlung" ergibt sich aus seiner Verwendung in der Überschrift vor §§ 204 ff. AO.
Unter der Überschrift "Steueraufsicht" sind in den §§ 190 ff. AO besondere steuerliche Pflichten begründet. Außerdem ist in § 175 AO

1) und 2) Koch, AO § 2 Anm. 4 b, S. 50 f.
BVerfG 7, 129 (154); 8, 274 (326); 9, 137 (147 ff.)

die Auskunftspflicht dritter Personen dahin geregelt, daß diese auch über Tatsachen Auskunft zu erteilen haben, die für die Ausübung der Steueraufsicht von Bedeutung sind.

Die besondere, dem Begriff der Steueraufsicht innewohnende "Anschaulichkeit und werbende Kraft" [1] haben die Fortentwicklung des Rechtsinstituts der Steueraufsicht wesentlich gefördert, so daß schließlich durch die "allgemeine Steueraufsichtsvorschrift" [2] des § 201 AO 1931 die Steueraufsicht in Konkurrenz getreten ist zum Steuerermittlungsverfahren. Das Ziel dieser Rechtsentwicklung war, den Finanzämtern größere Befugnisse zur besseren Verwirklichung einer effektiv gleichmäßigen Besteuerung zu geben. Die Einführung der allgemeinen Steueraufsicht hat die für die übrigen Verfahren gezogenen Schranken gesprengt. Das allgemeine Steueraufsichtsverfahren scheint als das freiere, von den gesetzlichen Schranken des Steuerermittlungsverfahrens losgelöste Verfahren den Finanzämtern größere Befugnisse zur Verfügung zu stellen.

Nach der überkommenen Unterscheidung von Steuerermittlung und Steueraufsicht werden streng genommen drei Verfahren unterschieden: [3] (a) die Steuerermittlung, (b) die Besondere Steueraufsicht und (c) die Allgemeine Steueraufsicht. Die Abgrenzung dieser einzelnen Verfahren ist heute in der Praxis stark verwischt [4]. Die gesetzlichen Unterscheidungen haben an Klarheit und Bestimmtheit eingebüßt. Die Folge davon ist, daß die Finanzämter die Grenzen nicht mehr erkennen und deshalb in der Praxis nicht mehr beachten können [5]. Die Finanzämter rechnen die einzelnen Maßnahmen nur formell dem einen oder dem anderen Verfahren zu. An der herkömmlichen Unterscheidung wird festgehalten, weil sie nur "teilweise hinfällig" und "keinesfalls ganz gegenstandslos" geworden sei, [6] vor allem aber, weil die Rechtsprechung es formell verlangt. Auf Grund der Annahme un-

---

1) Riewald, S. 161
2) So z.B. BFH BStBl. 1955 III 178 (179)
3) Dorn, S. 9 f.; Barske (1951), S. 125, 128, 134; Tipke-Kruse, vor §§ 190 - 201 Rz. 2
4) insbes.: Dorn, S. 9; Kühn, § 201 Anm. 3 Abs. 2 2; Paulick in Festschr. f. Spitaler, S. 78; Ehlers, StbJ 1959/60, S. 554
5) Ehlers, a.a.O.
6) Dorn, S. 10.

terschiedlicher Befugnisse in den beiden Verfahrensarten gehört nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu den formellen Voraussetzungen der Rechtmäßigkeit jedes Finanzbefehls, daß die gesetzliche Grundlage angegeben wird, auf die das Finanzamt die Befugnis zu seiner Maßnahme stützt [1]. Als gesetzliche Grundlage eines Auskunftsverlangens im Steueraufsichtsverfahren hat das Finanzamt die §§ 201 und 175 AO anzugeben [2]. Die Finanzämter werden also für verpflichtet gehalten, auf diese Weise der Auskunftsperson mitzuteilen, ob sie im Steuerermittlungsverfahren oder im Steueraufsichtsverfahren vernommen werden soll, "um ihr die Möglichkeit zu geben, ihre Rechte zu wahren" [3]. Die Abgrenzung beider Verfahren sei notwendig, "damit der Betroffene prüfen kann, ob er der Anordnung nachzukommen und welche Rechtsmittel er dagegen hat". Jedoch ergeben Literatur und Rechtsprechung keine hinreichende Klarheit, die diese Prüfung ermöglichen könnte [4].

III. Die Ansichten über den Wegfall der Unterscheidung

1. Die Ansicht Riewalds

Riewald hat die Unterscheidung der Befugnisse des Finanzamtes im Ermittlungsverfahren von denen bei der allgemeinen Steueraufsicht hinsichtlich der "allgemeinen Befugnisse" aufgegeben und nur noch von den Befugnissen des Finanzamtes im Besteuerungsverfahren gesprochen, als er in seinem 1951 erschienenen Kommentar das geltende Recht behandelte. Diesen Befugnissen, bei denen die Unterscheidung überlebt

1) BFH BStBl. 1955 III 178
2) BFH a.a.O.; früher: RFH 33, 248 (249)
3) BFH BStBl. 1952 III 27 (28); Kühn, vor §§ 190 - 201 Anm. 2; Becker, StW 1932 Sp. 636 und 1062; Hensel, StW 1932 Sp. 1369; RFH 33, 248 ; Tipke-Kruse, vor 190-201 Rz. 4, S. 574
4) vgl. Spitaler in HHSp Anm. zu § 201, der sich der neueren Rechtsprechung vollständig anschließt.

sei, stellte er noch die "zahlreichen einzelnen Befugnisse" gegenüber, wie z.B. das "Recht, eine Steuererklärung zu fordern", ferner die "Steueraufsicht im engeren Sinne" und die Prüfungsbefugnisse der Finanzämter für Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerzwecke" usw. [1]. Im übrigen hielt Riewald daran fest, daß Steuerermittlung und Steueraufsicht zwei verschiedene Aufgabengebiete der Finanzämter seien[2], so daß die gesetzestechnische Verwendung der Gegenüberstellung "Steueraufsicht-Steuerermittlung" nicht ausgeschlossen sei, soweit es sich um die Darstellung der Aufgaben und der Sonderbefugnisse für bestimmte Aufgaben handele. Soweit es aber rechtlich nicht mehr darauf ankommen könne, ob eine Maßnahme zur Erfüllung der einen oder der anderen Aufgabe, in dem einen oder dem anderen "Verfahren" getroffen werde, verliere die Unterscheidung zwischen der Steuerermittlung und der Steueraufsicht auch im Sinn gesetzestechnischer Hilfsbegriffe an Wert. Die sehr weite Ausdehnung, die der Begriff der Steueraufsicht durch die Fortentwicklung zur "allgemeinen Steueraufsicht" gefunden habe, führe zu seiner Auflösung als abgrenzbarer Rechtsbegriff. Somit brauchten auch die beiden Aufgabengebiete heute nicht mehr scharf gegeneinander abgegrenzt zu werden.

2. Die Ansicht des Institutes " Finanzen und Steuern "

In einer 1954 erschienenen Schrift des Institutes "Finanzen und Steuern" über die "Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform" wurden im Anschluß an Riewald die Grundlagenprüfung und Überarbeitung der Systematik der Reichsabgabenordnung vorgeschlagen.
Der ungenannte Verfasser dieser Schrift geht zunächst davon aus, daß durch die Schaffung der allgemeinen Steueraufsicht (§ 201 AO) das in §§ 190 ff. AO geregelte besondere Steueraufsichtsverfahren "seine praktische Bedeutung im wesentlichen verloren" habe [3]. Denn durch § 201 AO würden im wesentlichen auch die in §§ 190 ff. AO

1) a.a.O., Vor §§ 160 - 227 Anm. 3 (7), S. 9
2) Vor § 190 Anm. 2 (1), S. 160
3) a.a.O., Bd. I, S. 68

geregelten finanzbehördlichen Befugnisse umfaßt. - Das ist eine selbständige, gegenüber Riewald neue Ansicht.
Ferner sei, so wird weiter ausgeführt, auch die Unterscheidung von Steuerermittlungsverfahren und Steueraufsichtsverfahren "sowohl in sachlicher wie in systematischer Hinsicht nicht mehr gerechtfertigt", sondern mit der Einführung der allgemeinen Steueraufsicht gegenstandslos geworden. - In der Begründung und den Folgerungen findet man dann eine völlige Übereinstimmung mit der Ansicht Riewalds.

3. Die Ansicht Paulicks

Paulick verweist auf die Schrift des Instituts " Finanzen und Steuern" und meint, die Unterscheidung zwischen allgemeiner und besonderer Steueraufsicht sei "heute nicht mehr gerechtfertigt"[1]. Es gebe heute nur noch ein einheitliches Rechtsinstitut der Steueraufsicht, das seine Rechtsgrundlage in § 201 Abs. 1 AO habe. Die Unterscheidung soll nach Auffassung Paulicks entfallen, weil diese Vorschrift als " Kernstück der Steueraufsicht" rechtssystematisch an die Spitze aller anderen Vorschriften über die Steueraufsicht gehöre,denen nur noch der Charakter von Ausführungs- und Ergänzungsbestimmungen zukomme. Paulick kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, daß die systematische Unterscheidung zwischen den Befugnissen der Finanzämter im Steuerermittlungs- und im Steueraufsichtsverfahren "in Wirklichkeit gegenstandslos" geworden sei [2]. In der Praxis seien die vom Gesetzgeber im Jahre 1919 bewußt gezogenen Grenzen zwischen den beiden Verfahren verwischt. Nach Auffassung Paulicks ist zwar die Rechtsstellung der Auskunftsperson in beiden Verfahren unterschiedlich [3], doch sollte diese Unterscheidung - der eingetretenen Entwicklung folgend - beseitigt werden. Somit soll die rechtliche Grundlage an die praktische Handhabung angepaßt werden, weil die

1) in Festschr. f. Spitaler, S. 53 (78 f.)
2) a.a.O., S. 90
3) a.a.O., S. 72, 80, 90

Unterscheidung zu einer "praktisch bedeutungslosen Formalität" geworden sei. Für die Trennung bestehe kein berechtigtes Interesse. In dem einheitlichen Steuerverwaltungsverfahren könne das Finanzamt seine "Befugnisse ganz allgemein anwenden" [1], wie ihm dies nach dem geltenden Recht bei der Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht gestattet sei. Doch soll "für die Durchführung der Steueraufsichtsmaßnahmen nach den Umständen des einzelnen Falles das Vorliegen eines begründeten Anhalts für eine Steuerverkürzung" als tatbestandsmäßige Voraussetzung verlangt werden [2].

4. Spitaler - Niemann

Für den Sonderfall der Betriebsprüfungsbefugnisse wird in dem Kommentar von Hübschmann-Hepp-Spitaler ausgeführt, die Betriebsprüfung sei eine Maßnahme der Steueraufsicht. Sie diene weiter der Erforschung des Sachverhalts im Steuerermittlungsverfahren. Ohne eigene nähere Begründung schließen sich die Verfasser dann der Ansicht Riewalds an: "Die Frage nach der Abgrenzung zwischen diesen Bereichen ist heute ohne praktische Bedeutung" [3].

---

1) a.a. O., S. 79

2) a.a. O., S. 91

3) Spitaler-Niemann in HHSp § 162 Rz. 33 (34 Lfg. v. August 1961); die Verweisung lautet: "vgl. Riewald a.a.O." nachdem vorher "Riewald, S. 44 ff." zitiert worden ist. Es können hier wohl nur die Ausführungen Riewalds zu § 162 Anm. 7 (6) auf S. 45 unten gemeint sein: "Zwischen Betriebsprüfungen, die im Steuerermittlungsverfahren, und solchen, die im Steueraufsichtsverfahren vorgenommen werden, ist heute rechtlich nicht mehr zu unterscheiden, s. Vorbem. 3 zu den §§ 160 bis 227".

IV. Die Ansichten über eine schärfere Trennung

1. Im Gegensatz zu Paulick sieht Ehlers [1] für die Aufrechterhaltung der Unterscheidung zwischen Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren dann ein berechtigtes Interesse, wenn man zurückfindet zu dem von der Rechtsprechung zunächst entwickelten, später aber aufgegebenen Erfordernis des begründeten Anlasses für die Geltendmachung der allgemeinen Steueraufsicht. Das hält Ehlers für notwendig, um einer " unheimlichen Machterweiterung" der Finanzämter entgegenzuwirken. Diese würde nach seiner Ansicht eintreten, wenn die Finanzämter "im Verfahren zu Steuerermittlung von vornherein und in jedem Falle und ohne irgendwelche zusätzliche Voraussetzungen die unbegrenzten Möglichkeiten und Befugnisse ausnutzen könnten, die ihnen das Steueraufsichtsverfahren gibt".

2. Tipke [2] meinte zunächst im Anschluß an die Ansichten Hensels [3] und Vogels [4], es sei eine verfassungskonforme Auslegung des § 201 AO im Sinne der älteren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes nicht zu umgehen, wenn man nicht annehmen wolle, daß § 201 AO mit den Grundsätzen des Rechtsstaates unvereinbar und daher ungültig sei. Er trat deshalb für die Aufrechterhaltung der Unterscheidung ein. Später hat Tipke [5] als Voraussetzung für die Ausübung der Steueraufsicht genügen lassen, daß "nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt". Trotz dieser Änderung seiner Ansicht hat er an der Unterscheidung festgehalten. Anscheinend hat er seine frühere Ansicht auch insoweit aufgegeben, als das Finanzamt die Befugnisse, die ihm auf Grund der Vorschriften über das Steuerermittlungsverfahren und über die besondere Steueraufsicht zustehen, auch im Steueraufsichtsverfahren nach § 201 AO anwenden könne. Nur darin könnte ein Grund für Tipkes Festhalten an der Unterscheidung gesehen werden.

---

1) StbJ 1959/60, S. 523 (554)
2) Tipke-Kruse, Vor §§ 190-201 Rz. 4
3) Hensel, StW 1932 Sp. 1347 ff.
4) Vogel, JZ 1960, S. 316 und in RSchutz, S. 199 ff.
   Vogel behandelt zwar nicht ausdrücklich die Frage der Unterscheidung, doch fordert er als Rechtsschranke für § 201 AO, daß ein begründeter Anhalt für Steuerverkürzungen gegeben sein müsse.
5) FR 1962, S. 152 (155)

3. Auch bei Bühler-Strickrodt [1] wird die schärfere Abgrenzung von Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren für "dringend erforderlich" gehalten, ohne daß der hierfür anzuführende Grund näher bezeichnet wird.

4. Eine Sonderstellung nimmt Kühn [2] mit seiner Kritik an der Rechtsprechung ein. Er befürchtet, daß die erkennbare Verwischung der Grenze zwischen den beiden Verfahren von den Finanzämtern als eine "generelle Ermunterung aufgefaßt werden könne, diese Grenzen nicht mehr zu sehen, geschweige denn zu berücksichtigen". Kühn meint, die "institutionelle Verfahrensgliederung" und "die sich daraus ergebende durchaus verschiedene Recht- und Pflichtenlage der Beteiligten" sollten nicht so grundsätzlich beiseite geschoben werden. Kühn will aber entgegen der von ihm hervorgehobenen institutionellen Verfahrensgliederung die Vorschriften des § 209 Abs. 1 AO auch bei der Steueraufsicht anwenden, um eine allzu weitgehende Anwendung der Steueraufsichtsbefugnisse der Finanzämter auszuschließen. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Handhabung des Steueraufsichtsrechtes, wie es von Kühn vorgeschlagen wird, zu einer schärferen Trennung beider Verfahren führt.

Zweiter Abschnitt

Die Steuerermittlung

I. Allgemeines

Nach dem allgemeinen Wortsinn des Begriffs "Steuerermittlung" handelt es sich um eine Tätigkeit, durch die "eine Steuer ermittelt wird". Die Steuerschuld entsteht, wenn ein gesetzlicher Steuertatbestand verwirklicht ist [3]. Steuerermittlung ist also die Be-

1) Lehrb. I/2, S. 583
2) zu § 201 Anm. 3 und vor §§ 190 - 201 Anm.
3) § 3 Abs. 1 StAnpG

zeichnung für eine rechtsanwendende Tätigkeit. Dazu gehören die Ermittlung des rechtlich bedeutsamen Sachverhalts, die Subsumtion unter den Tatbestand und der Schluß auf die vom Rechtssatz ausgesprochene Rechtsfolge. Das Ergebnis der Steuerermittlung ist die Erkenntnis über die Höhe der geschuldeten Steuer. Hierdurch ist noch nicht festgelegt, wer diese Ermittlungstätigkeit ausübt, und was nach Abschluß der Ermittlung weiter zu veranlassen ist. Im juristischen Sprachgebrauch bestimmt der Begriff der Steuerermittlung, soweit er zur Bezeichnung des "Verfahrens" verwandt wird, die Tätigkeit der Finanzämter, soweit es sich um einen bestimmten ins Auge gefaßten Steueranspruch handelt. Die Steuerermittlung als Tatigkeit der Finanzämter findet ihre Begriffsbestimmung insbesondere durch das in den §§ 204 bis 209 AO geregelte Verfahren. Diese Regelung zeigt, daß das Steuerermittlungsverfahren der Vorbereitung des in den §§ 210 bis 227 AO behandelten Entscheidungsverfahrens, also der Vorbereitung der Veranlagung des einzelnen Steuerfalles dienen soll [1]. Durch den Steuerbescheid wird dem Steuerpflichtigen mitgeteilt, was in dem betreffenden Einzelfall für ihn Rechtens ist. Durch das Ermittlungsverfahren hat das Finanzamt die im konkreten Fall geschuldete Steuer dem Grunde [2] und der Höhe nach festzustellen. Das geschieht durch Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des betreffenden Falles, soweit diese für die Steuertatbestandsmerkmale von Bedeutung sein können. Das Steuerermittlungsverfahren wird deshalb grundsätzlich durch alle Tatbestandsmerkmale begrenzt, die auch den im Einzelfall geschuldeten Steuerbetrag bestimmen [3].

---

1) RFH 11, 29

2) vgl. auch §§ 212a und 218 AO

3) Eine gewisse Erweiterung erfahren die Befugnisse des Finanzamtes im Steuerermittlungsverfahren durch die auf ordnungspolitische Ziele gerichtete Vorschrift des § 205 a AO. Die hiernach zu fordernden Nachweise sind nicht in erster Linie für die Zwecke dieses Steuerermittlungsverfahrens vorgesehen. Nach Absatz 3 der Vorschrift hängt zwar die Abzugsfähigkeit einer Schuld bzw. Ausgabe von dem angeforderten Nachweis ab. Neben diesem vorwiegend materiellrechtlichen Inhalt der Bestimmung ermöglicht das hiernach zulässige Auskunftsverlangen die Materialsammlung für andere Steuerfälle.

II. Die verschiedenen Arten der Ermittlungsverfahren

1. Die Abgabenermittlung im Zollrecht

a) Das bis 1961 geltende, im Zollgesetz von 1938 geregelte Zollverfahren beruhte auf der Annahme, der Zollanspruch könne nur dann zur Geltung gebracht und durchgesetzt werden, wenn die aus dem Ausland eingeführten Waren zur amtlichen Abfertigung gestellt werden (Abfertigungsprinzip) [1]. Danach war jede eingeführte Ware dem Zollamt zu gestellen (§ 13 Abs. 1). Die Gestellung ermöglicht und sichert die anschließende Zollbehandlung. Nach der Zollbehandlung erfolgt die Abfertigung zum Übergang in den freien Verkehr oder in einen besonderen Zollverkehr. Bei dem Abfertigungsprinzip muß jede Ware durch die Hand des Zollbeamten laufen. Bei der Gestellung ist das Zollgut mit den für die Zollbehandlung maßgebenden Merkmalen und Umständen anzumelden. Die Grundlagen der Zollermittlung werden durch die amtliche Zollbeschau festgestellt. Erst durch das Zollgesetz von 1961 wurde die bislang bestehende Beschaupflicht in ein Beschaurecht umgewandelt. Das Zollamt prüft die Richtigkeit der Zollanmeldung. Die Ermittlungspflicht nach § 204 Abs. 1 AO ist durch Vermutungen begrenzt (§ 17 ZG). Das Zollamt braucht bei Schlüssigkeit der Anmeldung das Zollgut selbst auch nicht stichprobenweise zu prüfen.

b) Ein Veranlagungsprinzip ist durch das ZG 1961 für bestimmte Kategorien von Waren eingeführt worden, bei denen auf Gestellung und besondere Abfertigung verzichtet wird [2]. Nach § 6 Abs. 5 ZG kann Zollgut unter bestimmten Voraussetzungen und Bedingungen auf Antrag von der Gestellung befreit werden. Der Zollbeteiligte hat solches Zollgut sofort anzuschreiben, sobald er es übernimmt oder unmittelbar in seinen Betrieb aufnimmt. Die Anschreibung

1) Hensel, S. 210
2) §§ 6 und 39 ZG 1961

steht der Abfertigung gleich. Die zollamtliche Ermittlung bleibt auf die Prüfung der Zollanmeldung und die Prüfung der Anschreibungen beschränkt. Auf Grund der Verfeinerung der Überwachungsmethoden hängt die Ermittlung der Zollschuld nicht mehr so sehr von der Gestellung und Abfertigung ab. Die modernen Buchführungsmethoden ermöglichen eine Rekonstruktion der Geschäftsvorgänge und der den Steuertatbestand betreffenden Merkmale.

2. Steuerermittlung bei den Verbrauchsteuern

a) Bei der Einfuhr steuerbarer Waren in das Erhebungsgebiet gelten heute auf Grund übereinstimmender Vorschriften in den Verbrauchsteuergesetzen die zollrechtlichen Vorschriften entsprechend [1].

b) Bei der Herstellung steuerbarer Waren im Erhebungsgebiet entsteht die Steuerschuld dadurch, daß die Erzeugnisse aus dem Herstellungsbetrieb entfernt oder zum Verbrauch innerhalb des Betriebes entnommen werden. Bei den geltenden Verbrauchsteuertatbeständen hat die steuerliche Überwachung für die Entstehung der Steuerschuld keine Bedeutung mehr [2]. Soweit die Steuer nicht durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird [3], hat der Inhaber des Herstellungsbetriebes als Steuerschuldner die Erzeugnisse, für die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die Steuerschuld entstanden ist, der Zollstelle zur Steuerfestsetzung schriftlich anzumelden. Hier wird ein Veranlagungsverfahren durchgeführt.

1) Verbrauchsteueränderungsgesetz v. 10.10.1957, BGBl. I 1704
2) nur noch bei der Rohtabaksteuer; vgl. früher : RFH 11, 81; 11, 216; 15, 258;
3) Tabaksteuer, § 10 Abs. 1 TabStG 1953

3. Steuerermittlung bei Besitz- und Verkehrsteuern

a) Bei den Veranlagungsteuern [1] wirkt der Steuerpflichtige durch Abgabe der Steuererklärung wesentlich an der Steuerermittlung mit. Das Finanzamt prüft die Richtigkeit der Erklärung und stellt notfalls Ermittlungen an, bevor es die Steuer festsetzt.

b) Bei den Anmeldungsteuern [2] muß der Steuerpflichtige zwar die Steuerschuld selbst errechnen, weil er sie mit der Abgabe der Steuererklärung zu entrichten hat. Seiner "Steuerermittlung" kommt aber keine verfahrensrechtliche Bedeutung zu, denn das Finanzamt verzichtet nicht auf das Steuerermittlungsverfahren nach §§ 204 ff. AO.

c) Die Ermittlung der Steuer durch den Steuerschuldner selbst wird bei denjenigen Steuern vorgenommen, die durch Verwendung und Entwertung von Steuerzeichen entrichtet werden [3]. Bei dieser Art der Steuerermittlung bleiben die Ermittlung und Entrichtung der geschuldeten Steuer dem Steuerschuldner vollständig, d.h. ohne Mitwirkung des Finanzamts überlassen.

4. Exkurs: Steuerabzug

Bei den Steuerabzugsteuern liegt eine "Überbürdung der steuerermittelnden Verwaltungstätigkeit auf Private" vor [4]. Der Steuerabzug ist ein Rechtsinstitut sui generis, ein Sonderfall gesteigerter Dienstleistungspflichten. Das Institut des Steuerabzugs stellt kein Besteuerungsverfahren dar. Es handelt sich um Anmeldungssteuern.

---

1) Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, LA-Abgaben, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Grundsteuer, u.a.m.

2) Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohn- und Kapitalertragsteuer und gem. § 50 a EStG 1960, Versicherungssteuer, Börsenumsatzsteuer, Rennwettsteuer;

3) Wechselsteuer, Börsenumsatzsteuer gem. §§ 27 ff. KStDV, Tabaksteuer (Banderolen)

4) Forsthoff, S. 164 ff.

5. Kontrolle zur Nachprüfung der Steuerermittlung

Soweit die beschriebene Ermittlungstätigkeit anderen als den Finanzämtern übertragen worden ist, kann der Staat nicht auf die Kontrolle der Ermittlungen verzichten, um festzustellen, ob seine Steueransprüche auch vollständig und richtig erfüllt werden. Die von der Veranlagung abweichende Art der Steuererhebung erfordert deshalb die Nachprüfung der bereits von anderer Seite vorgenommenen Steuerermittlung. Daß bei dieser auf die Anspruchsverwirklichung gerichteten Tätigkeit der Behörden sachlich kein Unterscheid gegenüber der Ermittlungstätigkeit im Veranlagungsverfahren besteht, bedarf keiner Erläuterung, da die Ermittlung der Höhe der im Einzelfall geschuldeten Steuer immer der gleiche Vorgang der Rechtsanwendung ist.

Durch die Entwicklung des Instituts der Betriebsprüfung ist die Nachprüfung der Steuer grundsätzlich auch auf die Steuerfälle ausgedehnt worden, bei denen die Steuerermittlung durch das Finanzamt vorgenommen worden ist. Wegen der Schwierigkeit einer vollständigen Nachprüfung der Besteuerungsgrundlagen bei der Steuerermittlung im Veranlagungsverfahren ist das Finanzamt zunächst auf die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung angewiesen. Deshalb kann das Finanzamt nach § 100 Abs. 2 AO ohne weitere Begründung die Steuer vorläufig festsetzen, um die erforderliche Steuerermittlung von vornherein dem Betriebsprüfungsverfahren vorzubehalten. Andernfalls kann das Finanzamt jedoch auch die endgültig festgesetzte Steuer prüfen. Bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel kann es die Steuerfestsetzung nach § 222 Abs. 1 AO berichtigen. Daraus ergibt sich, daß ein Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren auch wiederholt werden kann. Über das Verfahren in derartigen Fällen enthält das Gesetz keine besonderen Vorschriften. Das Verfahren entspricht dem normalen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren [1]. Das folgt aus der Natur der Sache. Das Verfahren bei einer Betriebsprüfung insgesamt als "Betriebsprüfungsverfahren" zu bezeichnen [2] sagt nichts über die Qualifikation dieses Verfahrens als "Steuerermittlung" oder "Steueraufsicht".

---

1) so auch Arnold, S. 7.

2) Vogel, BB 1958, S. 1298 (1303)

III. Geschichtliche Entwicklung der Steuerermittlung

In der vorstehenden Übersicht der verschiedenen Ermittlungsprinzipien [1] konnte die Darstellung auf das geltende Recht beschränkt werden. Die geschichtliche Entwicklung der Befugnisse und des Ermittlungsverfahrens war mit der Entwicklung des materiellen Steuerrechts eng verbunden. Dem geltenden Steuertatbestandsrecht entspricht die rechtsanwendende Tätigkeit. Die Entwicklungsstufen dieses Verfahrensrechtes zeigen das entscheidende Zurückdrängen des Liberalismus im Steuerwesen. Sie haben aber keine besondere Bedeutung für die rechtlich-systematischen Veränderungen im Laufe der Entwicklung. Die für notwendig gehaltenen Erweiterungen der Ermittlungsbefugnisse wurden auf dem Gebiet vollzogen, welches man der Steueraufsicht zurechnete. Deshalb ist auch die Erweiterung der Prüfungsbefugnisse, die ja sachlich in den Bereich der Steuerermittlung gehören, in dem folgenden Abschnitt zu behandeln.

Dritter Abschnitt

Die Steueraufsicht

Die Reichsabgabenordnung gibt keinen ausdrücklichen begrifflichen Aufschluß über das Wesen der Steueraufsicht. Die Steueraufsicht hat sich aus einem überkommenen, unausgebildeten Komplex zollrechtlicher Beaufsichtigungsfunktionen zu einem das gesamte Steuerverwaltungsrecht beherrschenden Rechtsinstitut entwickelt. Das geltende Recht wird daher in Zusammenhängen erst verständlich durch die Untersuchung der geschichtlichen Entwicklung unter besonderer Berücksichtigung der Bedeutung der Steueraufsicht und der Verwendung des Begriffs bei der Rechtsauslegung.

I. Die traditionelle Zoll- und Verbrauchsteueraufsicht

1. Die Zeit vor Erlaß der Reichsabgabenordnung

Bis zum ersten Weltkrieg war eine Steueraufsicht nur auf dem Gebiet

1) siehe oben Ziffer 3, S. 18

der Zölle und Verbrauchsteuern bekannt [1]. Es mag für die historische Betrachtung von Interesse sein, daß es schon seit dem Mittelalter Einrichtungen gab, die man als Steueraufsicht bezeichnen kann [2]. Für das geltende Recht ist der Entwicklung nur eine Bedeutung beizumessen, soweit seit dem Beginn des 19. Jahrhunderts unter dem Einfluß liberaler Auffassungen eine Beschränkung der hoheitlichen Überwachungs- und Eingriffsrechte feststellbar ist. Der Begriff der Steueraufsicht hat sich aus der ihr in den verschiedenen Zoll- und Verbrauchsteuergesetzen beigelegten Bedeutung entwickelt. Es liegt in der Natur der Zölle und Verbrauchsteuern, daß das Schwergewicht der behördlichen Tätigkeit bei einer überwachenden, vor der Tatbestandsverwirklichung einsetzenden Aufsicht liegt. Das galt in besonderem Maße für das ältere Zoll- und Verbrauchsteuerrecht, nach welchem die Schuld mit dem tatsächlichen Übergang der steuerbaren Waren oder Erzeugnisse aus der steuerlichen Überwachung in den freien Verkehr entstand.

2. Die gesetzestechnische Regelung der Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung von 1919

Die Reichsabgabenordnung ließ die besonderen Bestimmungen des Zollrechts unberührt. Es wurden nur "einzelne mehr oder minder gemeinsame Vorschriften über die Verbrauchsteueraufsicht zusammengestellt" [3], so daß die Vorschriften über die besondere Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung nicht erschöpfend sind. Das Gesetz enthält insbesondere weder eine Bestimmung, wann die "Steueraufsicht" zulässig ist, noch ist daraus zu entnehmen, wer der Steueraufsicht unterliegt. Die einzelnen Verbrauchsteuergesetze mußten nach wie vor die Steueraufsicht besonders vorsehen. Sie konnten sich dann allerdings darauf beschränken, die Steueraufsicht zuzulassen, weil dann die §§ 190 bis 200 AO angewandt werden konnten.

---

1) z.B. § 16 Pr. Mahl- und Schlachtsteuergesetz v. 30.5. 1820 (PrGS. S. 143); §§ 12 ff. und 34 ff. Brausteuergesetz v. 21.7. 1909 (RGBl. S. 773 ff.); §§ 12 ff. und 19 Tabaksteuergesetz v. 21.7. 1909 (RGBl. S. 793 ff.); §§ 12 ff. und 17 ff. Zündwarensteuergesetz v. 21.7.1909 (RGBl. S.814 ff.); §§ 8 ff. und 11 Leuchtmittelsteuergesetz v.22.7.1909 (RGBl. S. 880 ff.)

2) Weisse, S. 9 bis 12

3) Becker, Anm. 1 Vor § 193

Das Wesen der Steueraufsicht ist durch die Vorschriften der Reichsabgabenordnung von 1919 gegenüber den früheren Gesetzen nicht geändert worden. Die Steueraufsicht blieb gekennzeichnet durch ihre Unabhängigkeit von einem besonderen Ermittlungsverfahren und durch den in erster Linie auf die Sicherung der künftigen Steuererhebung gerichteten Zweck der dauernden besonderen Pflichten.

2a) Zollaufsicht

Die Zollaufsicht ist Steueraufsicht im Sinn der Reichsabgabenordnung. Sie dient der Erfassung des Warenverkehrs über die Grenze. Die zollamtliche Überwachung hat vor allem zu sichern, daß der Zoll und die anderen Eingangsabgaben [1] erhoben und die Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze beachtet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 2 ZG 1961). Die zollamtliche Überwachung dient also nur zum Teil den Zwecken des Abgabenrechts. Zwar wird vor allem durch die Zölle eine bestimmte Ordnung des Warenverkehrs mit dem Ausland erreicht. Doch trifft der Staat auch andere Lenkungsmaßnahmen wirtschaftspolitischer und polizeilicher Art, welche erfordern, daß der Warenverkehr mit dem Ausland erfaßt wird. Die Überwachung im Zollrecht ist also nicht zuletzt ein Ordnungsrecht. Das Zollrecht bestimmt, welche staatlichen Eingriffe zu den Zwecken der zollamtlichen Überwachung vorgenommen werden dürfen und welche Rechte und Pflichten die am Verkehr Beteiligten haben.

2b) Die moderne Verbrauchsteueraufsicht

aa) Bei der Einfuhr verbrauchsteuerbarer Waren findet das Zollrecht Anwendung.

bb) Bei der Herstellung verbrauchssteuerbarer Waren im Inland war früher wesentlich, daß das ihren Gegenstand bildende Erzeugnis während und in der Erzeugung in einen steuerlichen Nexus trat [2].

---

1) Umsatzausgleichsteuer und die für eingeführte Waren zu erhebenden Verbrauchsteuern.

2) RFH 3, 160
Heute entsteht nur noch bei der Rohtabaksteuer die Tabaksteuerausgleichschuld unter bestimmten Voraussetzungen "mit dem Übergang des Rohtabaks in den amtlich nicht überwachten Verkehr"(§ 64 Abs. 1 TabStG).

Der steuerliche Nexus innerhalb des Betriebes wurde früher durch die steuerliche Überwachung mit einem umfassenden System von Geboten und Verboten begründet. Heute dient der Überwachung die Anmeldepflicht für Betriebsstätten, Betriebsräume, Betriebseinrichtungen und Betriebsvorgänge. Vorschriften über die Einrichtung der Betriebsstätten, amtliche Prüfung und Vermessung der einzelnen Betriebsgeräte, Beschränkung der Betriebsvorgänge auf bestimmte Zeiten dienten dem Abschluß und der ständigen Überwachung und den Revisionen der Betriebsstätten. In der modernen Verbrauchsteueraufsicht ist insbesondere der Buchführungszwang für die wirtschaftlichen Vorgänge des Betriebes, die zu einer Steuerpflicht führen können, von Bedeutung. Die Grundlage der neueren Steueraufsicht ist nicht mehr so sehr die ständige Überwachung der Herstellungsbetriebe, die ohne ihren vollen Abschluß von der Außenwelt ohnehin nicht zu erreichen ist, sondern sie besteht vor allem in der Prüfung der kaufmännischen Bücher und dem Vergleich der in den Betrieb eingebrachten Rohstoffe mit den hergestellten Fertigerzeugnissen, der mit der Prüfung der Bestände verbunden wird. Die Ausübung der Verbrauchsteueraufsicht stellt in ihren wesentlichen Grundlagen heute eine Prüfung der Herstellungsbetriebe dar. An die Stelle der Überwachung des Betriebsablaufes ist in der praktischen Handhabung der Aufsicht die Nachprüfung der Angaben des Steuerschuldners getreten. Die Nachprüfung stützt sich auf die formelle und sachliche Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen. Durch die Mitwirkung der Zollbeamten bei der Prüfung der Bestände erhält das Prüfungsergebnis eine sichere Grundlage. Die noch beibehaltenen Genehmigungs- oder Anmeldepflichten, welche noch für Betriebs- und Lagerräume, Geräte und bestimmte Gewerbehandlungen, Vorgänge und Maßnahmen bestehen, haben nur noch subsidiäre Bedeutung. Sie geben die größere Sicherheit für die Nachprüfung unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten.

II. Die besondere Steueraufsicht bei den Besitz- und Verkehrsteuern

1. Die Umsatzsteueraufsicht von 1918

Die Ausdehnung der Steueraufsicht auf das Gebiet der Verkehrsteuern begann mit der Einführung der Umsatzsteueraufsicht [1], also bei einer Steuer, die ihrem rechtlichen Charakter nach eine Verkehrsteuer, ihrem Wesen nach aber eine allgemeine Verbrauchsteuer ist. Die Umsatzsteuer trifft nicht - wie die Verbrauchsteuern - den tatsächlichen Übergang von Waren aus dem Herstellungsbetrieb in den Verkehr, sondern rechtsgeschäftliche Vorgänge. Deshalb verliert die Steueraufsicht bei der Verkehrsteuer auch ihre Bedeutung, soweit die Aufsicht vor der Tatbestandsverwirklichung liegt. Bei den Verkehrsteuern scheidet die weitgehende technische Überwachung der Unternehmen und Betriebe praktisch aus. Die Verkehrsteueraufsicht ist von vornherein so angelegt, wie die moderne Verbrauchsteueraufsicht sich im Laufe der Zeit entwickelt hat.
Es genügt, daß die Behörde von den steuerpflichtigen Geschäften Kenntnis erhalten kann. Das ist sichergestellt, wenn die Steuerpflichtigen verpflichtet sind, die Unternehmen dem Finanzamt anzuzeigen und zur Feststellung der Entgelte Aufzeichnungen zu machen. Das Schwergewicht liegt auf der Prüfung der Aufzeichnungen. Insoweit brachte das Umsatzsteuergesetz von 1918 eine wichtige Erweiterung. Das Gesetz zeigt recht klar das Verhältnis der Steueraufsicht zum Steuerermittlungsverfahren. Die Unternehmen unterliegen, auch abgesehen von den Bestimmungen über das Steuerermittlungsverfahren, "wegen der Steuerentrichtung der Prüfung und Steueraufsicht". Das Gesetz stellte also folgende Rechtsinstitute nebeneinander: Steuerermittlung, Steueraufsicht im alten Sinn und Prüfung der Steuerentrichtung.

2. Die Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung

a) Die gesetzestechnische Regelung der Steueraufsicht in der Reichsabgabenordnung übernahm 1919 den Begriff der Steueraufsicht, der für die

1) § 31 UStG 1918

Verbrauchsteuerpflichtigen und die Umsatzsteuerpflichtigen galt. Mit den Vorschriften der Reichsabgabenordnung wurde ein weites Feld für die schon im UStG vorgesehene Prüfung der Steuerentrichtung geschaffen. § 162 Abs. 9 AO n.F. gibt den Finanzämtern die Befugnis, die Führung der vom Steuerrecht vorgeschriebenen Bücher und Aufzeichnungen nachzuprüfen. Diese Prüfung erstreckt sich auf das gesamte Geschäftsgebaren des Steuerpflichtigen, soweit es für die Besteuerung von Bedeutung ist. Die rechtliche Natur der Nachprüfungen war aber unklar. Die Stellung des § 195 AO in den Abschnitt über die Steueraufsicht weist darauf hin, daß diese Prüfung als Steueraufsicht angesehen wurde.

b) Der praktische gesetzestechnische Begriff der Steueraufsicht hat sich nicht klar erhalten. Die Erweiterung der Befugnisse der Finanzämter durch das Buchprüfungsrecht nach der Reichsabgabeordnung machte die Trennung der noch im UStG 1918 unterschiedenen Steueraufsicht und Prüfung der Steuerentrichtung undurchführbar. Der traditionelle Begriff der Steueraufsicht war deshalb eigentlich schon im Jahre 1919 zu eng. Die besondere Steueraufsicht nach der Reichsabgabenordnung sollte nicht nur die künftige Besteuerung sichern. Zu ihr gehörte vielmehr auch die Prüfung, ob die Steuern richtig entrichtet sind [1].

3. Der klassifikatorische Begriff der Steueraufsicht

Die Fortentwicklung des Steueraufsichtsrechtes beruht auf einer Rechtsanwendung, die durch verwirrende Begriffsbildung beeinflußt erscheint. Die dargestellte gesetzestechnische Bedeutung des Begriffs der Steueraufsicht führte zunächst zu der Frage nach dem gemeinsamen Inhalt der Einzelvorschriften. Becker kennzeichnete das Wesen der Steueraufsicht dahin, "daß gewissen Personen im Interesse der Besteuerung besondere Pflichten auferlegt sind und daß den Finanzämtern das Recht zusteht, zu prüfen, ob diese Verpflichtung erfüllt werden" [2]. Diese Definition erfaßt zwei Merkmale, um mit ihnen das Wesen der Steueraufsicht zu charakterisieren. Der so gebildete Begriff ist ein klassifikatorischer Begriff, dem man alles zuordnen kann, was diese beiden besonderen Merkmale erfüllt. Man zog zahlreiche Befugnisse unter diesen Begriff der Steuer-

1) Becker, Anm. 1 Vor § 193, gegen RFH 11, 29 (33)
2) Becker, a.a.O.; ebenso RFH 25, 349

aufsicht, die schon vorher neben ihr bestanden hatten. Die Vorschriften über die Nachprüfung der Steuern gehören im Sinne der Definition Beckers zur Steueraufsicht. Hiernach wurde nun zu Recht die Buchführungsaufsicht (§ 162 Abs. 9 AO) als Steueraufsicht angesehen [1]. Auch die im Jahre 1925 geschaffene turnusmäßige Buch- und Betriebsprüfung nach § 162 Abs. 10 AO findet im Rahmen der Steueraufsicht statt [2]. Jedoch besteht ein deutlicher Unterschied zwischen dem gesetzestechnischen Begriff und dem klassifikatorischen Begriff der Steueraufsicht. Gesetzestechnisch stand die Steueraufsicht neben der Steuerermittlung und der Nachprüfung der Steuerentrichtung.
Die neue Begriffsbildung ist zu unbestimmt, weil sie den Gegenstand der Steueraufsicht im Hinblick auf das Ziel der Verwaltungstätigkeit unberücksichtigt läßt.

Wenn im Anschluß an Becker der Steueraufsicht auch die "Nachprüfung" zugerechnet wird, verliert der von der Rechtsprechung entwickelte Satz, daß die Ausübung der Steueraufsicht und das Steuerermittlungsverfahren selbständig einander gegenüberstehen [3], seinen allgemeinen Geltungsanspruch. Es muß wenig sinnvoll erscheinen, daß die "Steueraufsicht auch im Rahmen der Ermittlungen bei der Nachprüfung der Steuererklärungen ausgeübt werden kann " [4].

III. Die allgemeine Steueraufsicht

1. Die Notverordnung von 1930

Die Weiterentwicklung der Steueraufsicht wurde durch die Einführung der allgemeinen Steueraufsicht in Gang gesetzt. Die Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. 12. 1930 (RGBl. I, S. 517, 556) fügte in die Reichsabgabenordnung die Bestimmung ein, daß "die Finanzämter darüber zu wachen haben, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise Steuereinnahmen zu Un-

1) RFH StW 1923 Nr. 363
2) Riewald, Anm. 1 (3) Vor § 190 ; Becker, Anm. 8 zu § 162
3) RFH 33, 248, (262, 263, 266); 34, 210 (212)
4) so aber RFH 10, 209 (210)

recht verkürzt werden" [1]. Obwohl dieser § 201 Abs. 1 AO nur eine Aufgabe der Finanzämter hervorhebt, im übrigen überhaupt keinen ausdrücklich formulierten Tatbestand enthält, entnahm man aus den in Absatz 2 gebrauchten Worten: "In Ausübung dieser Steueraufsicht", daß der in Absatz 1 bezeichnete Gegenstand eine neue Art von "allgemeiner Steueraufsicht" darstellte. Da weder die Formulierung des Gesetzes noch die Gesetzesmaterialien [2] Klarheit darüber ergaben, wie die neue Steueraufsicht sich praktisch tatsächlich gestalten würde, konnten der Anwendungsbereich und der rechtliche Inhalt der Bestimmung bei der Rechtsanwendung geprägt und beeinflußt werden.

2. Die Rechtsprechung bis 1935

In der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sind Wesen und Umfang der durch § 201 Abs. 1 AO eingeführten Steueraufsicht eingehend behandelt worden. Das Gutachten des RFH vom 10.3. 1932 [3] folgte der von Becker vertretenen Auffassung über die neue Steueraufsicht [4]. Die wesentlichste Feststellung dieser Ausgestaltung des Rechtes der Steueraufsicht war, daß die neue allgemeine Steueraufsicht an kein besonderes Verfahren mehr gebunden und auch eine Zulassung der Steueraufsicht - wie bei der bisherigen besonderen Steueraufsicht - nicht mehr erforderlich war. Die neue Steueraufsicht sollte sich auf alle Steuern und auf alle steuerpflichtigen Personen erstrecken. Im Gegensatz zum bisherigen Steuerermittlungs- oder Steueraufsichtsverfahren bestand die allgemeine Steueraufsicht nicht nur gegen von vornherein bestimmte und dem Finanzamt bekannte Personen. Die Steueraufsicht konnte nunmehr auch zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle angewendet werden, so daß dem Finanzamt hierfür das Auskunftsrecht gegenüber unbeteiligten "dritten" Personen gemäß § 175 AO zur Verfügung stand [5]. Mit der Anerkennung der neuen allgemeinen Steuer-

1) § 201 a AO a.F. = § 201 AO n. F.
2) Reichsratsdrucksache Nr. 181 vom 14.11.1930; Entwurf eines StAnpG, S. 28, Ziffer 40; Begründung S. 45, zu Art. I Nr.40
3) RFH 30, 233
4) Becker, Erg. AO, Anm. 2a zu § 201 a; S. 95
5) Becker, Erg. AO, Anm. 10 (1) zu § 201 a; S. 101

aufsicht durch die Rechtsprechung stand der Verwaltung ein weiteres "Verfahren" neben dem gesetzlich klar geregelten Steuerermittlungsverfahren und dem Steueraufsichtsverfahren der bisherigen besonderen Steueraufsicht zur Verfügung. Indem die allgemeine Steueraufsicht derart verselbständigt wurde, konnte die Freistellung der Befugnisse des Steuerermittlungsverfahrens von den Beschränkungen der §§ 204 bis 209 AO begründet werden. Durch die weitere Unterscheidung von der besonderen Steueraufsicht konnte die Zulässigkeit des "Steueraufsichtsverfahrens gegen Unbekannt" entwickelt werden, weil durch das neue Verfahren die einzelnen Befugnisse des Finanzamtes, insbesondere § 175 AO, einen neuen Inhalt erhalten hatten. Dadurch wurde eine "Tatbestandsaufsicht" geschaffen, die eine von den Beschränkungen und Bindungen der §§ 204 bis 209 AO befreite Steuerermittlung war. Das war ein offensichtlicher und einschneidender Bruch mit den überkommenen rechtsstaatlichen Anschauungen, der dadurch gemildert wurde, daß man für die Ausübung des Auskunftsrechtes gegenüber Dritten nicht dem Ermessen des Finanzamtes überlassen wollte, ob es von seinen neuen Befugnissen Gebrauch machen wollte oder nicht. Die Ermessensschranken schienen für den Fortbestand der bisher anerkannten Freiheitssphäre der Staatsbürger nicht ausreichend zu sein. Deshalb hielt man auch bei dem allgemeinen Steueraufsichtsverfahren noch Rechtsschranken für erforderlich. Ebenso wie das Rechtsinstitut der allgemeinen Steueraufsicht selbst mußten auch diese Rechtsschranken in freier Rechtsschöpfung, welche sich nur auf die in § 201 AO bezeichnete Aufgabe stützen konnte, gefunden werden. Die Finanzämter sollten auf Grund der Vorschrift Maßnahmen der allgemeinen Steueraufsicht nur dann ergreifen dürfen, wenn nach den Gesamtumständen des Falles ein begründeter Anhalt dafür bestand, daß durch "Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden oder verkürzt wurden" [1]. Durch die Schranke, daß ein begründeter Anhalt für unrechtmäßige Steuerverkürzungen vorliegen müsse, wurde die Wirksamkeit der Steueraufsicht nach § 201 abgeschwächt zugunsten des Schutzes der privaten Rechtssphäre der einzelnen. Mit dieser Einschränkung für die allgemeine Steueraufsicht fand das Rechtsinstitut auch im Schrifttum Anerkennung [2].

---

1) RFH 33, 248

2) insbesondere Hensel, StW 1932 Sp. 1347

3. Die Änderung im Jahre 1936

Gegen die so verstandene allgemeine Steueraufsicht, die bei der Ausübung der Ermittlungsbefugnisse in diesem "Verfahren" forderte, ein begründeter Anhalt müsse vorliegen, wurde nun von dem damaligen Staatssekretär im Reichsfinanzministerium eingewandt, daß eine derartige Beschränkung der Befugnisse des Finanzamtes aus dem Gesetz nicht entnommen werden könne [1]. Außer in dem Wortlaut des § 201 Abs. 1 AO wurde eine Begründung für den Wegfall dieser besonderen Verfahrensvoraussetzung darin gesucht, daß die Steueraufsicht der Verbrauchsteuer- und der Verkehrsteuergesetze sowie die Buch- und Betriebsprüfung gegen die ihr unterliegenden Steuerpflichtigen ganz allgemein zulässig seien, d.h. ohne daß es eines begründeten Anhalts für die Annahme einer Steuerverkürzung bedürfe [2]. Schließlich wurde angeführt, daß bei den besonderen Maßnahmen, die nur bei Verdacht der Steuerunehrlichkeit zulässig sein sollen, dies im Gesetz ausdrücklich geregelt sei [3]. Der VI. Senat des Reichsfinanzhofes hat dann zunächst die Frage nach dem begründeten Anhalt als Verfahrensvoraussetzung offen gelassen [4]. Im Urteil vom 24.4. 1936 hat der IV. Senat dann seine bisherige Rechtsprechung insoweit aufgegeben und sich der Auffassung angeschlossen [5], die Reinhardt aufgezeigt hatte.

4. Die neue rechtsstaatliche Rechtsprechung

Die neue rechtsstaatliche Rechtsprechung unter der Geltung des Bonner Grundgesetzes mußte sich mit den grundsätzlichen Fragen der Auslegung und Handhabung des Steueraufsichtsrechtes befassen. Einerseits hatte die

1) Reinhardt, DStZ 1935, 17
2) RFH RStBl. 1923, 117
3) z. B. 193 Abs. 2 AO
4) RFH RStBl. 1935, 596
5) in Anschluß an RFH 33, 248; RFH Kartei AO 1931 § 201 Abs. 1 R. 3, 4 und 5

Überwachungstätigkeit der Finanzämter infolge der Nachkriegsverhältnisse eine besondere Bedeutung erlangt, andererseits war die durch das Grundgesetz begründete rechtsstaatliche Ordnung von den nationalsozialistischen Gedankengängen so verschieden, daß das seinerzeit durch die Notverordnung von 1930 geschaffene Recht der allgemeinen Steueraufsicht nicht ohne Prüfung als geltendes Recht anerkannt werden konnte. Zuerst hat sich das Verwaltungsgericht Würzburg in einer Entscheidung vom 28.2. 1951 mit der allgemeinen Steueraufsicht befaßt [1]. Das Gericht sah die "grundsätzlichen Ausführungen" Reinhardt als ausgesprochen nationalsozialistisches Gedankengut an, durch welches das von den Gerichten gesprochene Recht beeinflußt worden sei, "weil die Richter des Reichsfinanzhofes nicht vollkommen unabhängig von den damaligen Machthabern urteilen konnten".
Im Gegensatz dazu hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 22.11. 1951 festgestellt, daß die vom Reichsfinanzhof anerkannte Auslegung des § 201 AO auch in ihrer letzten Ausprägung nicht aus diesem Grunde als überholt abgelehnt werden könnte [2]. Die neue höchstrichterliche Rechtsprechung nimmt an, die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes entspreche dem heute noch geltenden Recht, weil die Steueraufsichtsvorschrift des § 201 AO heute auch dann in gleicher Weise ausgelegt und gehandhabt werden müßte, wenn die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes nicht schon vorher zu dieser Auslegung gelangt wäre [3]. Wie schon die meisten Entscheidungen des Reichsfinanzhofes befassen sich auch die grundlegenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofes [4] mit der Auslegung des Begriffes der Steueraufsicht im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 175 AO, also mit der Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht durch Auskunftsersuchen an Dritte. Die Auskunftspflicht Dritter, d.h. der "anderen Personen, die nicht als Steuerpflichtige beteiligt sind", geht nach § 175 AO dahin, daß diese Personen "über Tatsachen Auskunft zu erteilen haben, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind". Nach dem Wortlaut der Bestimmung sah sich die Rechtsprechung schon früher jeweils zu der Feststellung gezwungen, ob die Auskunft in einem Steuer-

1) BB 1951, 241
2) BFH BStBl. 1952 III 27 (29)
3) BFH a.a.O.
4) BFH a.a.O. und BStBl. 1952 III 52

ermittlungsverfahren oder in Ausübung der Steueraufsicht verlangt wurde. Da der herkömmliche Begriff des Steuerermittlungsverfahrens unverändert beibehalten wurde, mußte die Zulässigkeit des Auskunftsverlangens in einem Verfahren, welches nicht zu dem traditionellen Steuerermittlungsverfahren zu rechnen war, mit dem Nachweis der Ausübung der Steueraufsicht begründet werden. Dazu diente der vom Reichsfinanzhof entwickelte Begriff der neuen allgemeinen Steueraufsicht gegen dem Finanzamt unbekannte Steuerpflichtige.

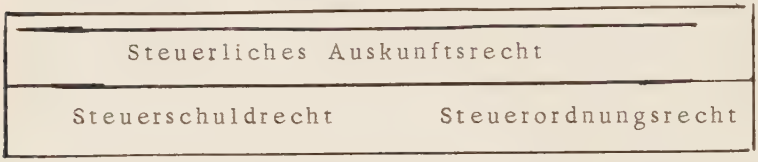
IV. Die Steueraufsicht im geltenden Recht

1. Allgemeines

Die Behandlung des Steueraufsichtsrechtes stößt auf Schwierigkeiten, die ihren Grund in der herkömmlichen Begriffsbildung haben. Ein einheitliches Rechtsinstitut [1] ist die Steueraufsicht nur im Sinn des oben erläuterten klassifikatorischen Begriffs. Dieser Begriff erfaßt nicht die Ziele der Verwaltungstätigkeit bei der Ausübung der Steueraufsicht. Es ist nicht möglich, alle einzelnen Ziele der Verwaltungstätigkeiten, die unter dem Begriff Steueraufsicht zusammengefaßt werden, als "das Ziel" der Steueraufsicht zu bezeichnen. Wollte man aus der den Finanzämtern durch § 201 Abs. 1 AO gestellten Aufgabe als Ziel der Steueraufsicht entnehmen, daß die Finanzämter darüber zu wachen haben, ob zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden, so wäre auch diese Bezeichnung zu umfassend. Die gesamte Tätigkeit der Finanzämter bezweckt, daß die Steuern unverkürzt erhoben werden. Es wäre sinnlos, aus diesem Grunde die gesamte Tätigkeit der Finanzämter der Steueraufsicht zuzurechnen. Auch die Steuerermittlung müßte sonst zur Steueraufsicht gerechnet werden. Dann bliebe für die Unterscheidungen von vornherein kein Raum, weil die Steueraufsicht die gesamte Besteuerungstätigkeit erfassen würde. Eine sinnvolle Zusammenfassung der Maßnahme der Steueraufsicht zu einem abgrenzbaren Rechtsinstitut ist nur möglich, wenn das besondere Ziel einer Kette von aufeinander bezüglichen Verwaltungshandlungen erlaubt, diese Tätigkeit als ein Verfahren zu bezeichnen, wie auch das Steuerermittlungsverfahren ein besonderes Ziel erkennen läßt. Die Grup-

1) wichtigstes Argument Reinhardts, a.a.O.

pierung der Finanzbefehle und sonstigen Maßnahmen nach deren Zielen führt zu einer Unterscheidung zwischen dem steuerlichen Auskunftsrecht und dem steuerlichen Ordnungsrecht. Die Rechtstradition rechnet die Fälle des Steuerordnungsrechtes zur Steueraufsicht. Das steuerliche Auskunftsrecht überlagert das Steuerschuldrecht und das Steuerordnungsrecht. Die Schwierigkeiten einer systematischen Erfassung beruhen vor allem darauf, daß im Auskunftsrecht eine klare Trennung von Steuerermittlung und Steueraufsicht aus dem geltenden Recht nicht entnommen werden kann.



Die nach allgemeiner Ansicht für das Steueraufsichtsverfahren maßgebliche Vorschrift des § 201 Abs. 1 AO stellt den Finanzämtern ebenso wie § 204 Abs. 1 AO eine Aufgabe. Es handelt sich um die Angabe des Zieles einer vorgeschriebenen Verwaltungstätigkeit. Aus der Stellung dieser Vorschriften im Gesetz und aus dem Sinnzusammenhang mit den anderen Bestimmungen des zweiten Teiles der Reichsabgabenordnung ist zu entnehmen, in welcher Weise und in welchem Umfange diese Aufgaben durchzuführen sind. In dieser Hinsicht unterscheiden sich die durch die angegebenen Vorschriften gestellten "Aufgaben" von dem im Rahmen der Behördenorganisation geregelten Aufgabenkreis [1]. Im Rahmen der Behördenorganisation ist zwar bestimmt, daß die Finanzämter "alles, was für die Festsetzung der Steuern in ihrem Bezirk wichtig ist, sorgfältig zu erkunden, die Nachrichten darüber zu sammeln und fortlaufend zu ergänzen" haben, doch gilt diese Aufgabe nur im internen Betrieb der Verwaltung. Daraus kann für die Außenwirkung des behördlichen Handelns weder über den Umfang noch über die Form der zu ergreifenden Maßnahmen etwas entnommen werden [2]. Die Verfahrensvorschriften der §§ 201 und 204 AO sind von Bedeutung für die Außenwirkung der behördlichen Maßnahmen. Sie sind also mitbestimmend für die Auslegung der Eingriffsermächtigungen.

1) § 24 Abs. 2 AO 1919 = § 29 Abs. 2 AO 1931; jetzt §§ 14 Abs. 2 und 22 FVG

2) RFH 36, 28 (32)

2. Steueraufsicht als Gewaltverhältnis

In der Rechtsprechung [1] und im Schrifttum [2] zur Steueraufsicht wird immer wieder hervorgehoben, die Aufsicht nach § 201 AO sei ein öffentliches Gewaltverhältnis. Über die Bedeutung des Gewaltverhältnisses geben insbesondere die Ausführungen des Großen Senats des Reichsfinanzhofes in den Gutachten vom 9.4. 1934 [3] und vom 19.12. 1936 [4] Aufschluß. "Kraft des Verhältnisses der Steuerbehörde zum Steuerpflichtigen kann diesem vorgeschrieben werden, was er zur Erfüllung des Zweckes dieser Maßnahmen zu tun und zu lassen hat; es können ihm im Einzelfall besondere Befehle gegeben werden. Die Verwaltungsbehörde ist dabei nur an den Rahmen des Gesetzes und an ihr pflichtmäßiges Ermessen gebunden". In dem ersten Gutachten wird dies weiter erläutert: "Die äußeren Grenzen bilden die einzelnen Vorschriften der Reichsabgabenordnung; wo diese nicht unterscheidet, sondern nur allgemeine Regeln gibt, bildet die innere Grenze für die Befehlsgewalt der Steuerverwaltungsbehörde das pflichtmäßige Ermessen. Im Rahmen dieser Grundsätze muß sich der Steuerpflichtige der Befehlsgewalt der Steuerverwaltungsbehörde unterordnen". In dem zweiten Gutachten prüft der Große Senat in anderer Weise, ob die Ausübung der Befehlsgewalt des Finanzamts im Rahmen des Gesetzes bleibt: Er geht davon aus, daß die Steuerpflichtigen die "öffentlich-rechtliche Pflicht zu eigener Hilfe bei der Einziehung öffentlicher Abgaben" haben und daß diese Hilfspflicht bei den Maßnahmen der Behörde zur Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung besteht. Hieraus wird dann die Möglichkeit abgeleitet, das Finanzamt könne zur Beseitigung einer "steuerpolizeilichen Gefahr" "im Wege der Steueraufsicht alle Maßnahmen ergreifen, die geeignet sind". Dem "Rahmen des Gesetzes" wird hierbei nur noch die Bedeutung beigelegt, daß die Finanzämter das Recht haben, die Steueraufsicht in der in § 201 Absatz 1 AO näher bezeichneten Richtung auszuüben, wobei die Befehlsgewalt alle Anordnungen rechtfertigen soll, die vom Gesetz nicht verboten sind, sich im Rahmen des Zweckes der Steueraufsicht halten und vom Finanzamt nach pflichtmäßigen Ermessen getroffen werden.

---

1) RFH 36, 28 (32)
2) Arnold, S. 12; Reinhardt, DStZ 1935, 5 (6)
3) RFH 36, 28 ff.
4) RFH 40, 264 ff.

3. Die Steueraufsicht als Verwaltungsrechtsverhältnis

Die Frage nach den Befugnissen der staatlichen Verwaltungsbehörden lenkt notwendig die Blickrichtung auf die allgemeinverbindlichen rechtsstaatlichen Grundsätze des Verfassungsrechtes, weil diese allein die Grundlage einer zutreffenden Beurteilung sein können. Das Verhältnis des Bürgers zum Staat ist das Kernproblem des Rechtsstaates. Seit der Entstehung des bürgerlichen Rechtsstaates als Ergebnis der politischen Entwicklung im 19. Jahrhundert hat die Rechtsstaatsidee in verschiedenen Rechtsstaatsprinzipien Ausdruck gefunden, die einander überschneiden und ergänzen. Soweit es um die Befugnisse der vollziehenden Gewalt und um die Tätigkeit der Verwaltung geht, ist in erster Linie der Grundsatz von der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in Betracht zu ziehen. Dieser Grundsatz, der schon vor der NS-Herrschaft anerkanntes Recht war, ist im Artikel 20 GG mit den Worten ausgedrückt: "Die vollziehende Gewalt ist an Gesetz und Recht gebunden". Wegen der allgemeinen Anerkennung, die dieser Grundsatz hinsichtlich seiner Anwendbarkeit für belastende Verwaltungsakte gefunden hat, könnte auf eine eingehendere Darstellung verzichtet werden, wenn in dem gleichen Maße Klarheit und Einigkeit über den Inhalt dieses Verfassungsgrundsatzes festgestellt werden könnte. Die Grundlagen sind aber nicht so deutlich, daß die Behandlung des geltenden Inhalts der Verfassung zur Frage der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung hier unterblieben könnte. Mit Rücksicht auf die Bedeutung für die Überprüfung der Befugnisse der Steuerverwaltung ist folgender zusammenfassender Überblick geboten. Man hat die Beziehungen zwischen der staatlichen Verwaltung und dem einzelnen als allgemeines Gewaltverhältnis bezeichnet, soweit es sich um das Verhältnis handelt, in dem jedermann zur Staatsgewalt steht. Dieses Verhältnis ist rechtlich geordnet, seitdem der Rechtsstaat als der Rechtsordnung unterworfen vorgestellt wird. Forsthoff [1] verwendet bei der Behandlung der Grundsätze der Rechtsanwendung im verwaltungsrechtlichen Verhältnis von Staat und Bürger den Begriff "Verwaltungsrechtsverhältnis". Durch die Erfassung des Rechts in einem System positiver Normen verwandeln sich notwendig alle Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger in normativ ausgewiesene Ansprüche (Rechte, Befugnisse) einer-

1) Lehrb. d. VerwR. § 10

seits und entsprechende Pflichten andererseits [1]. Von dem System positiver Normen hängt es ab, inwieweit das allgemeine Gewaltverhältnis ein Verwaltungsrechtsverhältnis ist. Eine scharfe Trennung von Gewaltverhältnis und Rechtsverhältnis, wie Flume [2] sie vorschlägt, ist nicht notwendig. Entscheidend ist allein, daß die rechtsstaatliche Idee des öffentlichen Rechts darauf beruht, daß die Ausübung der staatlichen Gewalt Ausübung eines Rechts sein kann und sein muß und daß der Gehorsam der gewaltunterworfenen Staatsbürger Erfüllung einer Rechtspflicht ist. Flume [3] stützt seine Unterscheidung von Gewaltverhältnis und Rechtsverhältnis auf die Annahme, ein Rechtsverhältnis müsse "inhaltlich voll durch Rechtsnormen bestimmt" sein. Deshalb liege im Steuerwesen, soweit es sich um die Ermittlung der Verwirklichung von Steuertatbeständen handelt, ein Gewaltverhältnis vor, weil hier für das Handeln der Finanzverwaltung ein Spielraum als Betätigungsgebiet der obrigkeitlichen Gewalt gegeben sei [4]. Flume faßt dabei den Begriff des Rechtsverhältnisses zu eng. Unter Rechtsverhältnis versteht man nicht mehr als die "Beziehung von mindestens zwei Rechtssubjekten, kraft deren das eine Rechtssubjekt dem anderen etwas tun oder nicht tun soll, darf oder kann" [5].

In diesem Sinn besteht als Folge der Bindung des Staates an das Recht zwischen dem Staat und dem einzelnen im Normalfall immer ein rechtlich geordnetes Verhältnis, ein Rechtsverhältnis. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung erfordert nicht nur, daß die Behörde die Gesetze und das Recht beachtet [6], vielmehr ist notwendig, daß die Tätigkeit der Verwaltung durch Gesetz und Recht inhaltlich normiert ist [7]. Im Bereich der Eingriffsverwaltung kann die Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes herangezogen werden. Die herkömmliche Abgrenzungsformel wird dahin umschrieben, daß ein Gesetz erforderlich ist, wenn die Verwaltung zu Eingriffen in Freiheit und Eigentum berechtigt sein soll. Diese Formel läßt sich heute auch aus

---

1) Forsthoff, a.a.O., S. 170
2) a.a.O., S. 31
3) a.a.O., S. 32
4) a.a.O., S. 33
5) W. Jellinek, S. 191
6) BayVerfGH 8, 30 (34)
7) BVerfG 8, 274 (325)

den Gesetzesvorbehalten der Grundrechtsbestimmungen entwickeln. Die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im modernen demokratischen Verfassungsstaat bedeutet die vollständige Bändigung der öffentlichen Gewalt in den Formen des Rechts, die im Zusammenhang steht mit der Gewaltenteilung und dem demokratischen Prinzip. Die Bahnen und Grenzen der öffentlichen Gewalt sollen zum Schutze des Staatsbürgers durch die Rechtsordnung festgelegt sein, so daß das Verwaltungshandeln wie alles Staatsleben sich im Rahmen und nach Maßgabe der Rechtsordnung abspielt, die von der Volksvertretung gesetzt wird. Die Rechtsposition des Bürgers gegenüber der staatlichen Gewalt soll möglichst klar und sicher sein. Dazu gehört, daß klar erkennbar und vor allem voraussehbar ist, was vom Bürger gefordert werden kann.[1] Das Bonner Grundgesetz hat sich in Abkehr von der Praxis der Weimarer Zeit in Artikel 80 GG wie an anderer Stelle für eine strengere Gewaltenteilung entschieden.[2] Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung an die gesetzlichen Ermächtigungsnormen strenge Anforderungen gestellt. "Denn mit dem Rechtsstaatsprinzip verbindet sich die Vorstellung, daß das Gesetz dadurch, daß es nach eingehender Beratung im Parlament in einem besonderen förmlichen Verfahren beschlossen wird, einen größeren Rechtswert verkörpert" als die von der Exekutive aufgestellten Maßstäbe.[3] Die Frage, inwieweit der Gesetzgeber im Rechtsstaat durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verpflichtet ist, die Tätigkeit der Verwaltung rechtlich zu binden,[4] läßt sich heute auf Grund der umfangreichen Rechtsprechung beurteilen. Weitaus mehr als die Steuergerichte haben die Verwaltungs- und Verfassungsgerichte zur Klarstellung des Verfassungsgrundsatzes beigetragen.

So hat zunächst das Bundesverwaltungsgericht[5] einen klaren Ausdruck für das heute geltende Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gefunden, indem es die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Artikel 80 Abs. 1 Satz 2 GG auch hier angewandt hat: Danach sollen für die Ermächtigung der Exekutive zu Einzelmaßnahmen die gleichen Maß-

1) BVerfG 7, 282 (302; 10, 252 (258)
2) BVerfG 1, 14 (60)
3) BVerfG 7, 282 (302)
4) Ule in DVBl. 1951, 52 (53); Spanner, S. 8
5) BVerwG 2, 114, (116); 2, 118 (121)

stäbe gelten, wie für die Ermächtigung der Regierung zu Rechtsetzungsakten. Es müssen deshalb bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein, um die Verfassungsmäßigkeit des Eingriffs und der diesen rechtfertigenden Norm anzunehmen. Die Befugnisse der vollziehenden Gewalt zu belastenden Verwaltungsakten müssen sich aus rechtssatzmäßigen Ermächtigungen ergeben, die inhaltlich begrenzt und hinreichend bestimmt sind. Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden.[1] Nach der ständigen Rechtsprechung genügt eine Eingriffsermächtigung dann den rechtsstaatlichen Erfordernissen, wenn das Handeln der Verwaltung voraussehbar ist, weil vorausgesehen werden kann (a) in welchen Fällen, (b) mit welcher Tendenz und (c) mit welchem Inhalt die Verwaltung handeln darf, wenn sie von der Ermächtigung Gebrauch mach.[2] Die Ermächtigung muß also insbesondere angeben, mit welchen Maßnahmen die Verwaltung handeln darf. Außerdem müssen die Voraussetzungen angegeben sein, unter denen der Verwaltung ein bestimmtes Handeln erlaubt ist. Das OVG Hamburg hat dazu ausgeführt, in dem Rechtssatz müßten somit tatbestandliche Merkmale enthalten sein, welche diese Voraussetzungen hinreichend bezeichnen.[3] Ebenso hat sich der Bayrische Verfassungsgerichtshof für die Tatbestandsmäßigkeit der Ermächtigung ausgesprochen.[4] Damit ist aber noch nichts über das Ausmaß der erforderlichen Tatbestandsmäßigkeit gesagt. Der gewaltenteilende Rechtsstaat in der Prägung des Bonner Grundgesetzes verlangt auch bei der Eingriffsverwaltung keine vollständige Tatbestandsmäßigkeit in dem Sinne, daß für ein Verwaltungsermessen kein Raum wäre. Er läßt es zu, daß der Verwaltung ein Ermessen eingeräumt wird. Die Ermessensfreiheit ist ein legitimer Bestandteil der Rechtsordnung.[5] Die rechtssatzmäßige Bindung schließt nur aus, daß der Normvollzug bei Eingriffen in die Rechtsphäre des einzelnen in das unüberprüfbare Ermessen der vollziehenden Behörde gestellt wird. Deshalb darf sich das Gesetz auch nicht darauf beschränken, allgemein gehaltene Grundsätze für die Tätigkeit der Verwaltung aufzustelllen[6].

---

1) Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG
2) BVerfG 1, 14 (60); 2, 307 (334); 4, 7 (21); 5, 71 (76); 7 282 (302); BVerwG a.a.O.
3) VerwRspr. 3 Nr. 44, S. 187, 202
4) BayVerfGH 1, 81 (91); 4, 181 (191); insb. 7, 113 (119)
5) BVerfG 11, 95
6) BVerfG 8, 274 (325)

Eine zu weit gehende gesetzliche Ermächtigung, die in ihrer generellen Formulierung für jede nach dem subjektiven Befinden der Verwaltung vorzunehmende Handlung die unanfechtbare Grundlage bietet, könnte keinen Bestand haben.

Blankoermächtigungen sind mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung unvereinbar, weil eine Generalermächtigung dann in Wahrheit den Generaldispens von den Grundrechten bedeuten würde [1]. Dem Ermessen der Exekutive kann es durch eine vage Generalklausel nicht überlassen werden, die Grenzen der Freiheit im Einzelfall zu bestimmen[2]. Deshalb muß der Gesetzgeber die Grenzen der Ermächtigung mit einwandfreier Deutlichkeit festlegen. Dazu ist notwendig, daß er selbst schon etwas bedacht und etwas gewollt haben muß, weil er selbst die Entscheidung über die Ermächtigung der Verwaltung zu treffen hat [3]. Die Ermessensfreiheit, die der Verwaltung eingeräumt werden kann, gibt keine Freiheit der Willkür, sondern trägt Schranken in sich.

4. Steueraufsicht ist kein besonderes Gewaltverhältnis

In der älteren Literatur ist die besondere Steueraufsicht als besonderes Gewaltverhältnis bezeichnet worden [4]. In der Rechtsprechung zur Steueraufsicht nimmt jedoch nur das Gutachten des Reichsfinanzhofes GrS D 10/36 vom 19.12. 1936 ein besonderes "Gewaltverhältnis" und eine dem entsprechende Befehlsgewalt des Finanzamts an [5]. Diese Ansicht stellt aber, wie noch gezeigt wird, eine Ausnahme in der steuergerichtlichen Rechtsprechung dar.

Sonstige Beispiele der besonderen Gewaltverhältnisse sind im Beamtenrecht, Wehrdienstrecht, Anstaltsrecht, insbesondere im Schul- und Hochschulrecht und ferner im Recht des Strafvollzuges zu finden. Der Begriff des besonderen Gewaltverhältnisses wird außerhalb des Steuerrechts fast einhellig in Literatur und Rechtsprechung verwendet. Seine Prägung erfuhr der Begriff unter

1) BVerfG 2, (116 f.)
2) BVerfG 8, 272 (325)
3) BVerfG 2, 307 (334); 5, 71 (76 f.)
4) Fleiner, S. 165 ; Bühler, Lehrb. StR I, S. 376, O Mayer, I., S.351, Hensel, StW 1932 Sp. 1347 (1357)
5) RFH 40, 264

den heute überholten Verhältnissen der Monarchie. Sein Inhalt hat sich jedoch mit der Entwicklung der Rechtsordnung gewandelt.
Für die außerhalb des Steuerrechts bestehenden sogenannten besonderen Gewaltverhältnisse, die Ule [1] "besondere Pflichtverhältnisse" nennt, wird nach Ule zwischen dem Grundverhältnis und dem Betriebsverhältnis unterschieden.

Die heute herrschende Meinung erkennt an, daß auch in den besonderen Gewaltverhältnissen der Rechtsschutz durch Anrufung eines Gerichts bei Verletzung von subjektiven Rechten, insbesondere von Grundrechten im Sinn der Verfassungen, nicht ausgeschlossen sei [2].

Die Annahme eines besonderen Gewaltverhältnisses schließt nicht aus, daß ein öffentliches Rechtverhältnis besteht. Es besteht kein Zweifel, daß z.B. das Beamtenverhältnis ein Rechtsverhältnis ist.

Das eigentliche besondere Gewaltverhältnis liegt in dem sogenannten Betriebsverhältnis. Der Schüler und seine Eltern unterwerfen sich den Maßnahmen der Anstaltsgewalt, die im Rahmen der Anstaltsordnung ergehen. Soweit der Beamte selbst in den die öffentliche Gewalt ausübenden Staatsorganismus eingegliedert ist, sind Maßnahmen, die an ihn nur in dieser Stellung und nicht als Träger eigener Rechte gerichtet sind, verwaltungsinterne Vorgänge, gegen welche nach allgemeiner Ansicht die Verwaltungsgerichte nicht angerufen werden können. Nach einhelliger Meinung gilt der Vorbehalt des Gesetzes nicht im Rahmen des Betriebsverhältnisses der besonderen Gewaltverhältnisse [3]. Gegen die Auffassung der traditionellen Lehre von den besonderen Gewaltverhältnissen wird eingewandt, sie diene nur dazu, gewisse obrigkeitliche Befugnisse entgegen den strengen Forderungen des Rechtsstaates beizubehalten[4]. Von einem besonderen Gewaltverhältnis zu sprechen, sei theoretisch nicht mehr haltbar und widerspreche dem Rechtssystem des demokratischen Rechtsstaates [5].

---

1) a.a.O., S. 132
2) BVerwG 1, 263 = NJW 1955, 645 mit Nachw. und ständige Rechtsprechung, BVerwG 14, 84 = NJW 1962, 1313
3) Forsthoff, S. 116
4) Krüger, NJW 1953, 1369
5) Spanner, Döv. 1963, 29

Die Auffassung der herrschenden Lehre und Rechtsprechung hält der Überprüfung jedoch stand, wenn es bei den verwaltungsinternen Vorgängen keine gegensätzlichen Rechtspositionen zwischen der befehlenden Staatsgewalt und dem besonderer Gewalt im Bereich der Verwaltung unterworfenen Bürger gibt [1]. Soweit das Verwaltungsinternum eines besonderen Gewaltverhältnisses reicht, erscheint daher die Inanspruchnahme des Gewaltunterworfenen nicht als Rechtseingriff in eine von der Staatsgewalt losgelöste, dem Bürger zustehende Rechtsposition. Beschränken sich im Einzelfall die potentiellen Wirkungen einer als verwaltungsintern gedachten Maßnahme des Dienstherren nicht auf die Stellung des Beamten als Amtsträger und Glied der Verwaltung, sondern erstrecken sie sich - über die Konkretisierung der Gehorsamspflicht hinaus - auch auf dessen Stellung als eine dem Dienstherrn mit selbständigen Rechten gegenüberstehende Rechtspersönlichkeit, so erkennt das Bundesverwaltungsgericht die Maßnahme als einen im Verwaltungsrechtsweg anfechtbaren Verwaltungsakt an [2]. Allerdings bleibt dann zu berücksichtigen, daß die gesetzlich nicht geregelten verwaltungsinternen Maßnahmen des Dienstherrn dessen Ermessensbereich zugehören, so daß der Beamte in bezug auf solche Maßnahmen lediglich einen Anspruch auf die fehlerfreie Handhabung des Ermessens hat.

Die Verwaltung gilt also in diesem Bereich als zum Handeln nach pflichtmäßigen Ermessen befugt [3], ohne daß die Handlungsnormen durch spezielle legislative Ermächtigungen bestimmt sind. Durch den Eintritt in ein besonderes Gewaltverhältnis wird der Bürger ein arbeitendes oder zu bearbeitendes Glied des staatlichen Verwaltungsapparates. Das kennzeichnende Recht der Verwaltung ist hier, ständig auf den Unterworfenen mit einer fortlaufenden Kette von Befehlen einwirken zu können, deren nicht von vornherein festgelegter Inhalt zu befolgen ist [4]. Es besteht für den Unterworfenen eine verschärfte Abhängigkeit, welche zugunsten eines bestimmten Zweckes öffentlicher Verwaltung begründet wird [5]. Das besondere Gewaltverhältnis tritt als engerer Kreis aus dem allgemeinen Gewaltverhältnis hervor, weil es durch die Aufnahme des

1) Fleiner, S. 166; W. Jellinek, S. 116, O. Mayer I, S. 101 ff.
2) BVerG 14, 84 = NJW 1962, 1313
3) Fleiner S. 167
4) Thieme, Döv. 1956, 522
5) O. Mayer, I, S. 101 f.

einzelnen in den inneren Bereich der Verwaltung auch rechtlich eine besondere scharfe Ausprägung erhalten hat. Es kann heute als anerkannt gelten, daß das besondere Gewaltverhältnis schlechthin als Rechtsverhältnis aufgefaßt werden muß [1], denn die für die besonderen Gewaltverhältnisse typischen besonderen Pflichten des Gewaltunterworfenen müssen in der Rechtsordnung eine Grundlage haben, wenn sie rechtlich verbindlich sein sollen.

Diese Grundlage bildet das als Grundverhältnis bezeichnete Rechtsverhältnis, welches den Eintritt des Bürgers in den inneren Rechtskreis der Verwaltung begründet.
Die Annahme besonderer Gewaltverhältnisse im Steuerrecht müßte auf die im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelten Grundlagen gestützt werden können. Wirkliche Folgerungen rechtlicher Art werden für die Steueraufsicht aus dieser ihr beigelegten Qualifikation nicht gezogen. Otto Mayer [2] gab außer der Aufzählung der Überwachungsgewalt unter den Beispielen besonderer Gewaltverhältnisse lediglich an, daß die "besondere finanzrechtliche Überwachung besondere Pflichten nach sich ziehe" [3], Nach Enno Becker [4] handelt es sich darum, daß gewissen Personen in Interesse der Besteuerung besondere Pflichten auferlegt sind und daß den Finanzämtern das Recht zusteht, zu prüfen, ob diese Verpflichtungen erfüllt werden. Becker sagt aber auch: "Alles Nähere ergibt sich aus den Einzelvorschriften". So weit nun die gesetzlichen Bestimmungen im einzelnen genau vorschreiben, welche besonderen Pflichten auferlegt werden, bleibt kein Raum mehr für die Besonderheiten des sogenannten Betriebsverhältnisses im besonderen Gewaltverhältnis. Nach § 192 Satz 1 AO können Ausführungsbestimmungen anordnen, welchen Bedingungen die nach § 191 Abs. 1 AO anmeldepflichtigen Betriebe nach ihrer Eröffnung zur Sicherung der Steuer zu genügen haben. Ausführungsbestimmungen in diesem Sinn sind nur die mit allgemeinverbindlicher Wirkung ausgestatteten Rechtsverordnungen [5]. § 192 AO wurde durch die in § 12 dem Reichsminister der Finanzen erteilte Ermächtigung zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen überdeckt.

Nach § 12 AO war der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, "zur Durchführung und zur Ergänzung der vom Reich erlassenen Steuergesetze" Rechts-

---

1) Kellner, Döv. 1963, 418 (419)
2) a.a.O., I., S. 101 f.
3) ebenso Fleiner, S. 165 Fußnote 8
4) Vor § 193 Anm. 1
5) Kühn, § 192 Anm. 1

verordnungen zu erlassen. Diese Ermächtigung ist durch das Gesetz vom 11.7. 1953 [1] aufgehoben worden. Schon vorher hatte der Bundesfinanzhof [2] den Standpunkt vertreten, daß der § 12 Abs. 1 AO durch den Artikel 129 Abs. 3 des Grundgesetzes insoweit außer Kraft gesetzt worden ist, als er den Reichsminister der Finanzen ermächtigt, "zur Ergänzung" der vom Reich erlassenen Steuergesetze Rechtsverordnungen zu erlassen.

Ob § 192 AO zum Erlaß anderer Rechtsverordnungen ermächtigt, als in den Ziffern 1 bis 6 bezeichnet sind, muß mit den Maßstäben des Bonner Grundgesetzes geprüft werden. Bühler [3] hat diese Frage beurteilt, indem der von dem erörterten besonderen Gewaltverhältnis im Steuerrecht ausging. Er führte die rechtliche Grundlage dieses Gedankens näher aus. Mit einer Konzeption, die von dem anerkannten Inhalt des Anstaltsrechts ausgeht, meint Bühler, daß die Rechtssätze, die das besondere Steuergewaltverhältnis betreffen, auch als eine Art Anstaltsrecht zu bezeichnen seien, "so daß doch jedenfalls für die Steuerbehörde und die Staatsbürger daraus Pflichten herzuleiten sind". Bühler kommt zu diesem aus dem Anstaltsgedanken geschaffenen "Ergänzungsrecht", weil die Verwaltung das dringend brauche. Die Auffassung Bühlers ist abzulehnen, weil sie mit den geltenden rechtsstaatlichen Verfassungsgrundsätzen nicht vereinbar ist. Mit Recht hat Wacke [4] hervorgehoben, daß der Begriff "Anstalt" auf Sonderbeziehungen des Staatsbürgers zur öffentlichen Gewalt beschränkt bleiben muß. Auch im geltenden Recht können zwar noch einige typische Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger als besondere Gewaltverhältnisse bezeichnet werden. Jedoch muß in den verschiedenen Fällen geprüft werden, welche Änderung der Rechtssphäre nach Inhalt und Umfang durch den Eintritt in das besondere Gewaltverhältnis bewirkt wird. Das richtet sich je nach den Zwecken, denen das besondere Gewaltverhältnis dient. Es kann aber nicht umgekehrt aus der traditionellen Bezeichnung als besonderes Gewaltverhältnis auf eine Beschränkung der Freiheitsrechte des Staatsbürgers geschlossen werden.

---

1) BGBl. I 511

2) Gutachten vom 22.11. 1951 - IV D 1/51 S - BStBl. 1952 III 6 (9)

3) Neuordnung, S. 14

4) AöR 83, S. 309 (331 ff.)

Auch Vogel spricht sich in diesem Zusammenhang klar gegen die Annahme eines derartigen "gigantischen besonderen Gewaltverhältnisses" bei der Steueraufsicht aus [1]. Die Ausführungen Vogels betreffen vor allem die allgemeine Steueraufsicht. Dagegen befaßte sich die ältere Literatur nur mit der besonderen Steueraufsicht. Ob der Meinungsstreit beide Formen der Steueraufsicht überhaupt betrifft, wird an keiner Stelle klar ausgesprochen. Vogel entnimmt aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, daß § 201 AO eine umfassende Überwachungskompetenz begründe, die die anderen Formen der Steueraufsicht in sich schließe und ihre Spezialermächtigungen im Grunde entbehrlich mache. In dieser Verallgemeinerung ist die Rechtsprechung aber unrichtig wiedergegeben, und es ist auch nicht richtig, daß etwa, wie Vogel angibt, aus der von Riewald und anderen vertretenen Ansicht dies zu entnehmen sei.

Deshalb bekämpft Vogel im Grunde eine Auffassung, die zwar aus Bühlers anstaltsrechtlichem Ergänzungsrecht entwickelt werden könnte, die aber sonst noch niemand vertreten hat. Bei der Steueraufsicht lassen sich insbesondere in der rechtsstaatlichen Rechtsprechung seit 1945 keine Ausnahmen von dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung feststellen, die mit dem Hinweis auf den Charakter des besonderen Gewaltverhältnisses begründet wurden [2].
Deshalb wird man hier die Bezeichnung als (besonderes) Gewaltverhältnis nur so zu verstehen haben, daß aus den gesetzlichen Überwachungsvorschriften das Bestehen eines besondere Eingriffe zulassenden Rechtsverhältnisses entnommen werden muß. Auch, wenn sich die (besondere) Steueraufsicht als ein über die allgemeinen Staatsbürgerpflichten hinausgehendes Gewaltverhältnis darstellt, ist die rechtliche Natur der Überwachungsverhältnisse nicht mehr mit dem vergleichbar, was heute noch unter einem besonderen Gewaltverhältnis im allgemeinen Verwaltungsrecht verstanden wird.

Insbesondere kann keine Rede sein von einem Eintritt des einzelnen, der der Steueraufsicht unterworfen ist, in den inneren Bereich der Steuerverwaltung. Der Inhalt der Steueraufsicht, nämlich die einzelnen Maßnahmen, welche das Finanzamt im Rahmen der besonderen Aufsicht ergreifen kann, waren immer und in besonders weitem Umfange gesetzlich geregelt.

---

1) JZ 1960, 316

2) auch früher nur RFH 40, 264

Nach dem Sinn und Zweck des Rechtsinstituts bleibt die Steueraufsicht im Bereich des allgemeinen Gewaltverhältnisses, für das ausschließlich die Grundsätze des Verwaltungsrechtsverhältnisses anzuwenden sind. Das Steueraufsichtsverhältnis ist kein besonderes Gewaltverhältnis in dem von der neueren Rechtswissenschaft entwickelten Sinn.

5. Steueraufsicht als Eingriffsermächtigung

a) Auslegung des § 201 AO als Generalklausel

Durch die Fortentwicklung des Steueraufsichtsrechts, die zur ständigen Ausdehnung dieser Einrichtung führte, läßt sich die Steueraufsicht nicht mehr in das von der Reichsabgabenordnung befolgte System der Eingriffsermächtigungen einordnen. An Stelle einer eindeutigen und klaren Gesetzesänderung haben Verwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung gemeinsam zur Ausdehnung der Steueraufsicht ohne rechtssystematisch richtige Erfassung beigetragen. Die Argumentation zur Rechtfertigung der neuen allgemeinen Steueraufsicht wurde aus den überholten systematischen Zusammenhängen des Steueraufsichtsrechts und aus dem Begriff "Aufsicht" selbst, d.h. aus seinem allgemeinen Wortsinn, entnommen. Auf den Wortsinn stützt der Bundesfinanzhof in der grundlegenden Entscheidung vom 22.11. 1951 seine Auslegung [1]. "Wer z.B. die Aufsicht über einen Betrieb übertragen erhalten hat, ist verpflichtet, laufend und ohne besonderen Anlaß darüber zu wachen, daß jedermann seine Pflicht tut". Daraus folgert der Bundesfinanzhof, daß auch die Finanzämter ohne Einschränkung berechtigt seien, die Aufsicht auszuüben. Man kann dem Bundesfinanzhof auf diesem Wege der Rechtfindung nicht folgen. Die Begriffe der Umgangssprache können induktiv durch Offenlegung des Sprachgebrauchs untersucht werden. Für die Auslegung des rechtswissenschaftlichen Begriffs kann jedoch nicht allgemein auf den vieldeutigen Gebrauch der Umgangssprache zurückgegriffen werden, wenn die zu beurteilenden Verhältnisse - wie hier - vollkommen verschieden sind. Deshalb weist Luxembourg [2] mit Recht darauf hin, daß es ein Unterschied ist, ob

1) BFH, BStBl. 1952 III 27
2) a.a.O.

der Inhaber über seinen eigenen Betrieb eine Aufsicht ausüben läßt oder ob die Aufsicht sich als Eingriff in eine fremde Rechtssphäre darstellt.

Durch die Rechtsprechung ist der Begriff der allgemeinen Steueraufsicht dahin erläutert worden, daß "die Finanzämter durch § 201 AO berechtigt sind, ohne Einschränkung die ihnen auferlegte Überwachungspflicht jederzeit vorzunehmen". "Das Finanzamt kann auf Grund der ihm obliegenden Überwachungstätigkeit alle ihm geeignet erscheinenden Maßnahmen treffen, um eine unzulassige Verkürzung der Steuereinnahmen zu verhindern oder zu beseitigen". Wie unbestimmt der zu § 201 AO entwickelte Begriff der Steueraufsicht ist, können die Ausführungen des Bundesfinanzhofes verdeutlichen: [1]

- Man kann die Steueraufsicht "dahin charakterisieren, daß § 201 AO den Finanzämtern das Recht gibt, im Interesse der Besteuerung alle Maßnahmen zu ergreifen und durchzuführen, die notwendig sind, um den mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zweck zu erreichen". - Der Wortlaut dieser Auslegung scheint die Vorschrift ganz und gar im Sinne einer generellen Eingriffsermächtigung zu verstehen. Das zeigt auch der Vergleich mit der Generalklausel des Polizeirechts, nach der die Behörden das Recht haben, "im Rahmen der geltenden Gesetze die nach pflichtmäßigem Ermessen notwendigen Maßnahmen zu treffen, um von der Allgemeinheit oder dem einzelnen Gefahren abzuwehren, durch die die öffentliche Sicherheit oder Ordnung bedroht wird" [2].

b) Die wirklichen Anwendungsfälle

Bevor die Frage untersucht wird, ob die Generalklausel des § 201 AO im heutigen Rechtsstaat überhaupt verfassungsrechtlich gültig ist, muß man den wirklichen Rechtsgehalt der Rechtsprechung analysieren.

Dabei erweisen sich die in den steuergerichtlichen Entscheidungen enthaltenen Ausführungen über die voraussetzungslose Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht im wesentlichen als obiter dicta. Es ist - von einer Ausnahme abgesehen - keine während der Geltung rechtsstaatlicher Grundsätze

1) BFH BStBl. 1952 III 27, 1955 III 383
2) § 14 Abs. 1 PrPVG; § 1 Abs. 1 SOG

ergangene Gerichtsentscheidung bekannt, die die Geltung des § 201 AO im Sinne einer Generalklausel voraussetzte.

aa) Bei dieser Ausnahme handelt es sich um die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 11. 9. 1956 [1], die folgenden Fall betraf. Das Finanzamt widerrief zu Recht seine Anerkennung der von einem Verein verfolgten Zwecke als allgemein förderungswürdig. Es beschränkte sich aber nicht auf diesen Widerruf, sondern verbot dem Verein, weiter Bescheinigungen über die Steuerbegünstigung von Spenden auszustellen und einen Hinweis auf die besondere Förderungswürdigkeit seiner Zwecke in seine Schriften und Werbezettel aufzunehmen. Das Finanzgericht sah in diesem Verbot eine auf § 201 Abs. 1 AO gestützte Maßnahme, die wegen Fehlgebrauchs des Ermessens aufzuheben sei, weil das Finanzamt eine Maßnahme getroffen habe, die in ihrer Wirkung erheblich über das hinausgehe, was zur Erreichung des Zweckes notwendig und angemessen sei. Der Bundesfinanzhof bezeichnete eine derartige Maßnahme als rechtmäßig und führte aus, das Finanzamt könne grundsätzlich im Rahmen der Steueraufsicht dem Verein verbieten, solche sachlich unrichtigen Erklärungen abzugeben. Nun ist aber festzustellen, daß die Steuergesetze neben § 201 AO eine Ermächtigung für solche Verbote nicht enthalten. Wenn man in § 201 AO nicht eine generalklauselartige Eingriffsermächtigung sehen will, müßte man also annehmen, daß die Maßnahme des Finanzamts nicht auf eine gesetzliche Grundlage gestützt und daher rechtswidrig war. Die Anerkennung der Maßnahme durch den Bundesfinanzhof setzt also die Auslegung des § 201 AO im Sinne einer Generalklausel voraus.
Die Urteilsgründe einer anderen Entscheidung des Bundesfinanzhofes [2] lassen eine solche Auslegung nicht zu, weil die Entscheidung lautete: Die Vorschrift des § 201 AO bildet keine Grundlage für das Verlangen des Finanzamts, eine gesetzlich nicht besonders vorgesehene Aufgliederung des Wareneingangsbuches vorzunehmen. Im einzelnen können allerdings die Gründe dieser Entscheidung nicht als zutreffend angesehen werden. Der Bundesfinanzhof schließt nicht aus, daß dem Steuerpflichti-

1) BFH BStBl. 1956 III 309
2) BFH BStBl. 1955 III 383

gen bei Maßnahmen des Finanzamtes eine eigene Hilfspflicht auferlegt werden kann, wenn diese Hilfspflicht notwendig ist, um den mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zweck zu erreichen. Es verstoße grundsätzlich gegen Recht und Billigkeit, einem Steuerpflichtigen eine Hilfspflicht für eine nicht notwendige Maßnahme aufzuerlegen. Die Rechtswidrigkeit folgt hier in Wirklichkeit aus dem Fehlen der gesetzlichen Eingriffsermächtigung, weil § 201 AO dem Finanzamt keine Befugnis zu einem derartigen Finanzbefehl gibt. Daß eine rechtswidrige Anordnung des Finanzamts gegen "Recht und Billigkeit" verstößt, ist rechtlich hier nur von zweitrangiger Bedeutung, weil sich die Rechtswidrigkeit nicht erst daraus ergibt, daß das Finanzamt die Ermessensgrenzen überschreitet.

In der Literatur wird nur von Berger [1] die Ansicht ausdrücklich vertreten, daß den hier abgelehnten Erwägungen bei der Auslegung des § 201 Abs. 1 AO zu folgen sei. Berger bringt folgendes Beispiel: "Das Finanzamt bittet gemäß §§ 201, 175 AO eine Bank um Auskunft darüber, ob ein Steuerpflichtiger für einen bestimmten Stichtag bei ihr ein Bankkonto unterhalten hat. Gleichzeitig macht das Finanzamt der Bank zur Auflage, im Interesse ungefährdeter weiterer steueraufsichtlicher Maßnahmen mit ihrem Kunden, dem Steuerpflichtigen, innerhalb der nächsten 14 Tage seit dem Ersuchen nicht in Verbindung zu treten und ihm innerhalb dieser Zeit keine Kenntnis von dem Auskunftsersuchen zu geben. Berger hält den mit dem Auskunftsverlangen verbundenen Finanzbefehl für rechtlich zulässig, da es sich um eine Maßnahme im Steueraufsichtsverfahren handele und das Finanzamt gemäß § 201 Abs. 1 AO auf Grund steuerpolizeilicher Notwendigkeiten berechtigt sei, der Auskunftsperson einen derartigen, zeitlich begrenzten Befehl zu erteilen.

cc) Bei anderen wichtigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zur allgemeinen Steueraufsicht handelt es sich um Auskunftsverlangen der Finanzämter, die nicht § 201 AO als Generalklausel voraussetzen, weil sie auf die §§ 201, 175 AO gestützt werden konnten [2].

dd) Einen einschlägigen Fall behandelte der Große Senat des Reichsfinanzhofes in seinem Gutachten vom 19.12. 1936 [3]. Danach sollte das

1) a.a.O., S. 227, unter Bezugnahme auf BFH 61, 479
2) BFH BStBl. 1952 III 27 und 52; 1959 III 413; 1961 III 265
3) RFH 40, 264; ebenso noch Maaßen DStZ 1955, 257

Finanzamt dem Steuerpflichtigen untersagen können, sich der geschäfts-Hilfe eines vom Finanzamt zurückgewiesen, d.h. nicht zugelassenen, Beraters zu bedienen.

Nach der Auslegung des Großen Senats des Reichsfinanzhofes müßte man in der "Aufgabe des § 201 Abs. 1 AO" die steuerpolizeiliche Generalermächtigung erblicken. Die ratio der dem Gutachten zugrundeliegenden Rechtsauffassung beruht auf der nationalsozialistischen Geisteshaltung, für die es eine private, vor Eingriffen des Staates geschützte Sphäre nicht geben sollte. Der Bundesfinanzhof hat sich dem Gutachten nicht in vollem Umfange, sondern nur in dem unter aa) dargestellten Rahmen angeschlossen [1].

c) Unzulässigkeit der Auslegung des § 201 AO als vage Generalklausel

Die mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen unvereinbare "vage Generalklausel" ist zunächst genauer zu umschreiben. Der Begriff der unzulässigen Generalklausel hat sich danach zu richten, ob Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung in der Weise bestimmt sind, wie Artikel 80 Abs. 1 Satz 2 GG das für Rechtsverordnungen fordert. Es ist nicht haltbar, daß einer Generalermächtigung schon begrifflich die notwendige Bestimmtheit fehlen muß [2]. Die gesetzliche Ermächtigung in Gestalt einer Generalklausel ist mit den Grundsätzen des Rechtsstaates jedenfalls dann nicht unvereinbar, wenn die Ermächtigung sich auf einen bestimmten gesetzlichen Tatbestand beschränkt und wenn das Ermessen der Behörde durch gesetzlich vorgeschriebene Richtlinien gebunden ist [3]. Nach dem Sinn und Zweck des Verfassungsgrundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung kommt es für die Zulässigkeit einer Ermächtigungsnorm nur darauf an, daß in der Rechtsnorm selbst ein Schutz des durch die Vorschrift gefährdeten Bürgers liegt.

---

1) BFH BStBl. 1955 III 83

2) so aber Titzck, a.a.O.

3) Wintrich, S. 139 (167)

Es genügt nicht, daß der Schutz lediglich in den Auffassungen einer rechtsstaatlich gesinnten Zeit und in den Auffassungen der Verwaltungsrichter liegt Der Begriff der mit rechtsstaatlichen Prinzipien unvereinbaren Generalklausel läßt sich nur negativ abgrenzen. Es kommt auf den Einzelfall an, ob die konkrete Vorschrift den notwendigen Schutz gibt. Die weitgehende Übereinstimmung der Auslegung des § 201 Abs. 1 AO nach der von der Rechtsprechung gefundenen Formulierung mit der gesetzlich festgelegten Generalklausel des Polizeirechts rechtfertigt eine kurze Betrachtung des Meinungsstreites über die Verfassungsmaßigkeit der polizeilichen Generalklausel.

Während einige Autoren [1] die verfassungsmäßigen Voraussetzungen der polizeilichen Generalklausel für den Bereich der Rechtsetzung durch Polizeiverordnungen für nicht gegeben ansehen, wird die Gültigkeit der polizeilichen Generalklausel zum Erlaß von Verfügungen überhaupt nicht bezweifelt. Nach dem OVG Lüneburg stellt die polizeiliche Generalklausel eine nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmte Ermächtigung dar, [2] weil die allgemeine "Gefahrenklausel" im polizeilichen Sinn durch die langjährige Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte mit jedem einzelnen Begriff in dieser Ermächtigung in der rechtlichen Bedeutung begrenzt und fixiert worden ist. Thoma hat zutreffend ausgeführt, aus welchem Grunde die polizeiliche Generalermächtigung "ihren gemessenen Umfang" hat [3].

"Es ist eines der höchsten Verdienste des PrOVG, daß es in schöpferischer Rechtsprechung diesen Umfang der Polizeigewalt entwickelt hat in Bezug auf den Zweck (grundsätzlich nur Gefahrenabwehr), die Gestalt (nichts Unbestimmtes), die Richtung (grundsätzlich nur der Störer)., den Inhalt (Befehl und Zwang) und das Maß (nur gegenüber unmittelbarer Gefahr und nicht im Übermaß) der rechtsgültigen polizeilichen Akte". Im Polizeirecht liegen also besondere Bedingungen für die Verfassungsmäßigkeit der Generalklausel vor, weil die gesetzlichen Vorschriften durch ein Gerichtsgewohnheitsrecht ergänzt werden. Die Gerichtspraxis hat das Polizeirecht derart rechtsstaatlich durchdrungen, daß dort Bedenken gegen die Ermächtigung der Verwaltungsbehörden durch die polizeiliche Generalklausel nicht mehr begründet sind. Die Prävention bei der polizeilichen Gefahrenabwehr findet ihre Grenzen aus dem Aufgabengebiet der "Erhaltung der öffentlichen

1) Titzck, a.a.O.; Gut, DÖV 1950, 705
2) OVGE 11, 292 (294), im Anschluß an Wacke, DVBl. 1955, 456 (457)
3) in Festschr. F. PrOVG, S. 183 (186)

Sicherheit und Ordnung". Es ist unmöglich, alle Störungen des Normalzustandes der öffentlichen Ordnung oder alle Gefahren für die öffentliche Sicherheit vorauszusehen, denn die öffentliche Sicherheit und Ordnung ist der gute Normalzustand, welcher unabhängig von einem vorausbedenkenden Willen des Gesetzgebers ist. Dagegen muß der Gesetzgeber selbst die "steuerliche Ordnung" errichten. Deshalb kann er auch die zur Wahrung dieser Ordnung erforderlichen Maßnahmen im voraus bedenken. Eine Generalklausel für die Steueraufsichtsbefugnisse ist nicht erforderlich. Die Tatbestandsseite eines Rechtssatzes des steuerlichen Ordnungsrechtes, d.h. der vom Gesetz typisierte und normierte Interessenkonflikt, ist einer Spezialisierung zugänglich. Die Möglichkeit der Spezialisierung der Tatbestände gebietet die Enumeration der Eingriffsbefugnisse der Verwaltung im Rechtsstaat. Daher folgt aus dem Wesen des steuerlichen Ordnungsrechtes, daß die Steueraufsicht nicht als eine zu Eingriffen der Verwaltung ermächtigende Generalklausel anerkannt werden kann. Die steuerliche Ordnung, d.h. die Summe der Verhaltensnormen für die Sicherung der gleichmäßigen Besteuerung, kennt keine inneren Schranken der staatlichen Gewalt. Die steuerliche Ordnung muß vom Gesetzgeber geschaffen werden, weil durch die Gesetze die Grenzen der Freiheit der Staatsunterworfenen rechtlich festgelegt werden. Mit Hilfe des Begriffes einer Steueraufsicht, die ihren Umfang aus der steuerlichen Ordnung entnehmen soll, kann diese Ordnung nicht selbst geschaffen werden. Sonst läge die vage Generalklausel vor, bei der der rechtsstaatliche Gedanke nur gewissermaßen pro forma eine Konzession erhielte, während in Wirklichkeit Grenzen und Schranken des Verwaltungshandelns nur aus dem pflichtmäßigen Ermessen der Verwaltungsbeamten zu entnehmen wären. Die Unsicherheit der Entscheidungen, die zu den Fragen des steuerlichen Ordnungsrechtes angeführt werden konnten, ist das entscheidende Argument gegen die steueraufsichtliche Generalklausel.

d) Verfahrensvoraussetzungen

aa) Die Systematik bei der gesetzlichen Regelung der Befugnisse zeigt eine Trennung der "Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen" von dem "Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren". Im ersten Unterschnitt (§§ 160 bis 203 AO) sind die Grundlagen zusammengefaßt, die das Vorgehen der Finanzämter ermöglichen sollen. Im zweiten Abschnitt (§§ 204 bis 209 AO) ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Fi-

nanzämter in dem Verfahren von den Rechten Gebrauch machen dürfen.

In diesem letzten Teil findet man einschränkende Rechtssätze für die allgemein geregelten Befugnisse. Eine Regelung des "Verfahrens" bei Maßnahmen der Steueraufsicht fehlt im geschriebenen Recht. Becker hat erläutert, daß im Jahre 1919 der Begriff der Steueraufsicht noch ganz im Unklaren lag [1]. Durch die Vorschriften der Reichsabgabenordnung sei die Entwicklung erst in Fluß gekommen, ohne daß das Ziel abzusehen gewesen wäre. Die Systematik des Gesetzes wird verständlich, wenn man bedenkt, daß der Gesetzgeber damals sich darauf beschränkte, die ersten Ansätze des Steueraufsichtsrechtes festzulegen. Becker berichtet, das Ganze sei eigentlich ein (damals) unzulässiger Einbruch in den Rechtskreis des einzelnen gewesen, der nur geglückt sei, weil alles so überraschend schnell ging und die an sich interessierten Kreise die Tragweite all der Einzelheiten kaum erkannten. Die spätere Entwicklung des Rechtes der Steueraufsicht hat keine größere Klarheit für die Systematik gebracht. Aus dem Aufbau des Gesetzes darf man daher nicht folgern, daß Maßnahmen der Steueraufsicht voraussetzungslos zulässig seien. Es bedarf einer eingehenden Prüfung im Einzelnen, welche Befugnisse die Finanzämter für diejenige Tätigkeit besitzen, die sie der Sorge für den guten Gang der Besteuerung im allgemeinen widmen. Bei der Behandlung des "Verfahrens" ist es notwendig, die Bedeutung der gesetzestechnischen Verfahrensregelung nicht zu überschätzen. Die Befugnisse zum Verwaltungshandeln sind nicht schon dann unbeschränkt, wenn das Gesetz keine einschränkenden Rechtssätze in der Form von Verfahrensvoraussetzungen enthält. Der Umfang der Befugnisse ergibt sich regelmäßig aus den Eingriffsermächtigungen.

bb) Der begründete Anhalt als Verfahrensvoraussetzung

Ein noch nicht befriedigend geklärter Streitpunkt besteht hinsichtlich der Frage, ob die Befugnisse der Finanzämter bei der allgemeinen Steueraufsicht nach § 201 AO durch ein im Gesetz nicht umschriebenes Tatbestandsmerkmal begrenzt werden. Zu den gesetzlichen Grundlagen der Auskunftsverlangen nach §§ 201, 175 AO hat der Große Senat des Reichsfinanzhofes in seinem Gutachten vom 20.5. 1933 ausgeführt, die Begrenzung der Steueraufsicht nach § 201 AO liege darin, daß die Finanzämter auf Grund des

1) StW 1937 Sp. 1385

§ 201 AO Steueraufsichtsmaßnahmen nur ergreifen dürfen, wenn nach den Gesamtumständen des Falles ein begründeter Anhalt dafür besteht, daß zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden oder verkürzt worden sind [1]. Seit 1936 ist dann jedoch in ständiger Rechtsprechung dieses Merkmals als Voraussetzung für die Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht ausdrücklich nicht mehr gefordert worden. Der IV. Senat des Reichsfinanzhofes hat in seiner Entscheidung vom 24.4. 1936 aus dem Wesen der Steueraufsicht gefolgert, daß die Ausübung der Steueraufsicht nach § 201 AO nicht von dem Vorliegen eines "begründeten Anhalts für eine Steuerverkürzung" abhängig sein könne [2]. Durch das Erfordernis des begründeten Anhalts werde diese Steueraufsicht insofern in einer mit ihrem Zweck nur schwer vereinbaren Weise eingeschränkt, als sie in Richtung auf die Zukunft wohl nur in den seltensten Fällen ausgeübt werden dürfte. Es erschien dem Senat fraglich, wann ein begründeter Anhalt vorliegen könne, daß in Zukunft Steuereinnahmen verkürzt werden. Im Anschluß daran hat der Große Senat des Reichsfinanzhofes bestätigt [3], daß es lediglich im Ermessen des Finanzamtes liege, ob es von den Steueraufsichtsbefugnissen nach § 201 AO Gebrauch machen will, ohne Rücksicht darauf, ob ein Anhalt für eine Steuerverkürzung vorliegt oder nicht. Der IV. Senat [4] hat die neue Rechtslage hinsichtlich des begründeten Anhalts dahin umschrieben, daß die allgemeine Steueraufsicht "ohne jede Einschränkung" und "unabhängig von einem b e g r ü n d e t e n A n l a ß" ausgeübt werden könne. Den Finanzämtern sei das Recht zu Maßnahmen der Steueraufsicht ohne jede Einschränkung eingeräumt. Gesetzliche Voraussetzung sei demnach insbesondere nicht, daß ein "bestimmter Anlaß", wie z.B. der Verdacht einer Steuerhinterziehung oder sonstigen Steuerverkürzung, gegeben sei. Der Bundesfinanzhof hat die Rechtsprechung, das Gesetz sehe für die Zulässigkeit der Steueraufsicht "keine Einschränkung"vor,

1) RFH 33, 248 (257)
2) RFH 39, 228 ff.
3) RFH 39, 291
4) RFH 40, 221 (223); 44, 345 (347); auch GrS D v. 16. 10. 937, RFH 42, 282 (283)

fortgeführt und auch die stillschweigende Gleichstellung von "begründetem Anhalt" und "begründetem Anlaß" beibehalten [1].
Im Schrifttum wurde das Erfordernis eines begründeten Anhalts nach der Wiederherstellung rechtsstaatlicher Verhältnisse im Jahre 1945 teils bejaht, teils verneint. Manche Ansichten schließen sich ohne weiteres der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes an [2]. Nach anderer Auffassung wird die Rückkehr zur Beschränkung der Befugnisse durch das Erfordernis der besonderen Verfahrensvoraussetzung mit der Begründung für erforderlich gehalten, die rechtsstaatlichen Verhältnisse könnten nur durch die Rückkehr zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes aus den Jahren 1933 bis zur Änderung im Jahre 1936 wiederhergestellt werden [3]. In dem Meinungsstreit um das Erfordernis einer besonderen Verfahrensvoraussetzung wird deutlich, daß die Verwendung unterschiedlicher Begriffe, die nicht definiert sind, nur zu Schwierigkeiten führt. Wernscheid hat eine nähere Begriffsbestimmung versucht [4]. Er folgt nicht der sonst feststellbaren Gleichsetzung von begründetem Anhalt, konkretem Anhalt, konkretem Verdacht, besonderem Anlaß [5] u.a.

Wernscheid entnimmt dem vom Reichsfinanzhof zunächst verwandten Begriff des begründeten Anhalts, daß keine Gewißheit oder auch nur Vermutung für Steuerverkürzungen zu bestehen brauche [6]. Es genüge als begründeter Anhalt, daß es bei den bereits bekannten Tatsachen zu einer unrechtmäßigen Verkürzung der Steuereinnahmen kommen könne. Ausreichend soll sein, daß unter diesen Umständen mit der Möglichkeit von Steuerverkürzungen zu rechnen ist. Diese Erfassung des Tatbestandsmerkmals bedeutet keine vollständige Rückkehr zur Rechtsprechung von 1933 bis 1935. Wernscheid stützt sich stark auf die vermittelnde Meinung, nach welcher die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit eines Steuerfalles

---

1) BFH BStBl. 1952 III 27, 1952 III 52, 1959 III 413
2) Dorn, S. 44 und in DStR 1952, 316 (318); Spitaler , § 201 Rz. 5; Kühn, Vor §§ 190-201 Anm. 2; Nieberl, FR 1955, 392.
3) Zimdahl, DStZ 1949, 183 (184); Heitzer, GmbHRdsch. 1951 91(92); Kohlenbach, Betrieb 1951, 690; Hermann, FR 1952,169, Paulick, FR 1956 (511); VG Würzburg ,BB 1951, 241;
4) a.a.O., S. 82;
5) BFH BStBl. 1959 III 414
6) a.a.O., S. 82

oder einer steuerlichen Verkürzung gegeben sein muß [1]. Hierbei wird die Möglichkeit von Steuerverkürzungen nur noch als ein Tatbestandsmerkmal angesehen, daß nicht vorzuliegen braucht, wenn nur die Möglichkeit eines Steuerfalles gegeben ist. Damit wird klargestellt, daß § 201 AO dem Finanzamt nicht die Befugnis verleiht, ohne konkrete Anhaltspunkte Ermittlungen sozusagen ins Blaue hinein anzustellen [2]. Die uferlose Ausdehnung des § 201 AO wird beschränkt auf bestimmte Sachverhalte. Die sachliche Beschränkung ist aber nicht mehr so eng wie sie zunächst bis 1936 vorgesehen war. Wenn nach der Definition Wernscheids das Tatbestandsmerkmal der Möglichkeit von Steuerverkürzungen nicht unbedingt vorzuliegen braucht, so ist mit dieser Ansicht das Merkmal des "Anhalts" für das Vorliegen von Steuerverkürzungen praktisch aufgegeben. Wenn nur sichergestellt werden soll, daß das Finanzamt im Rahmen seiner als allgemeine Steueraufsicht bezeichneten Aufgabe handelt und diese erforderliche subjektive Zweckbestimmung durch äußere Tatsachen, also objektiv, gerechtfertigt sein soll [3] dann wird man mit Tipke [4] im Interesse ausreichender Rechtssicherheit als ungeschriebene Voraussetzung anerkennen können, daß nach dem Ermessen des Finanzamtes die Möglichkeit einer Steuerpflicht in Betracht kommen muß. Insoweit besteht auch vollkommene Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, welche das Merkmal des begründeten Anlasses zwar als Rechtsvoraussetzung ablehnt, dann aber bei der Prüfung der Ermessensschranken verlangt, daß bei objektiver Beurteilung aus dem vorliegenden, d.h. dem Finanzamt bekannten Sachverhalt der Schluß gerechtfertigt ist, daß zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden können [5]. Die Möglichkeit einer Steuerverkürzung kann nur auf Grund objektiv begründeter Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer Steuerpflicht angenommen werden. Die Annahme darf nicht auf einem allgemeinen Mißtrauen beruhen. Es genügt jedoch, daß

---

1) Wille, StW 1941 Sp. 789; Nieberl, § 175 Anm. 2
2) Hensel, a.a.o., Sp. 1347 (1371); Megow, JW 1936, 2183; Heitzer, GmbH-Rdsch. 1951, 91 (92); Luxembourg, S. 108 f.
3) Vogel, RSchutz, S. 199 (208)
4) FR 1962, 152
5) BFH BStBl. 1952 III 27, 1959 III 413 (415 r)

nach den Erfahrungen der Verwaltung oder nach der allgemeinen Lebenserfahrung ein ausreichender Anlaß für die Annahme des Finanzamtes besteht.

Diese Ansicht ist aber wohl nur mit dem Begriff "begründeter Anlaß" richtig bezeichnet. Insoweit kommt es auf den Anlaß für die Maßnahme des Finanzamtes an. Dieser Anlaß ist ein Gesichtspunkt für die Ermessensentscheidung des Finanzamtes. Der von der älteren Rechtsprechung geforderte "begründete Anhalt für das Vorliegen einer Steuerverkürzung" besteht als Rechtsschranke in dem ursprünglich entwickelten Sinne nicht mehr für das geltende Steueraufsichtsrecht.

Der Meinungsstreit um das Erfordernis einer Rechtsschranke neben den bloßen Ermessensschranken für die Ausübung der Steueraufsicht zeigt die eigentliche Problematik der Abgrenzung der Befugnisse der Finanzämter zur Steuerermittlung und zur Steueraufsicht [1]. Im Anschluß an die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wird im Schrifttum versucht, eine besondere Rechtsschranke für die allgemeine Steueraufsicht wiederherzustellen. Insbesondere bei Hensel wird deutlich, daß durch "tatbestandsmäßige Voraussetzungen" Rechtsschranken bei der Anwendung des § 201 AO" erstrebt werden [2]. Wie früher bei der besonderen Steueraufsicht sollte die Zulässigkeit des Eingriffs durch einen normativ geregelten Begründungstatbestand geregelt werden. Nur bei Verwirklichung der gesetzlich festgelegten Tatbestandsmerkmale sollte das Finanzamt die Duldung von Aufsichtsmaßnahmen oder die Erfüllung von Aufsichtspflichten verlangen können [3]. Dagegen hat die von der Rechtsprechung anerkannte Auffassung der Finanzverwaltung [4] zur Grundlage, daß die durch § 201 Abs. 1 AO gestellte Aufgabe irgendwelche Begrenzungen nicht kennt und daß deshalb auch das in Erfüllung dieser Aufgabe gestellte Auskunftsverlangen rechtlich unbegrenzt ist. Lediglich auf

---

1) siehe auch oben, S. 24 f.

2) Hensel, StW 1932 Sp. 1347 (1367, 1370)

3) a.a.O., Sp. 1358

4) vgl. RdF Erl. v. 9.7. 1932 - S. 1183 - 44 III R-RStBl. 1932, 657

Grund des billigen Ermessens ergeben sich Grenzen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sucht die Ermessensschranken aus Treu und Glauben [1] und aus § 2 Abs. 2 StAnpG zu entwickeln.
Auf diese Schranken des Ermessens weist auch Becker hin. Er meint, daß bei verständiger Anwendung des § 201 Abs. 1 AO eine Überschreitung der Grenzen des Ermessens "so leicht nicht in Frage kommen werde" [2]. Becker hat auch zur Erläuterung der vom Reichsfinanzhof aufgestellten Rechtsschranke des "begründeten Anhalts" ausgeführt [3], daß schon Recht und Billigkeit die Anwendung des § 201 AO verbieten, wenn sachlich kein oder kein hinreichender Anhalt vorliegt, daß die Voraussetzungen für eine Steuerverkürzung gegeben sind. Er sah aber in der Rechtsschranke einen Fortschritt, weil dadurch dem verschwommenen Gebilde der allgemeinen Steueraufsicht eine festere Form gegeben wurde. Durch die Anerkennung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen wurde erreicht, daß das Erfordernis des begründeten Anhalts vor der Untersuchung der allgemeinen Ermessensschranken von Recht und Billigkeit zu prüfen war. Wenn die neuere Rechtsprechung die Auskunftsbefugnisse den Finanzämtern für die Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht voraussetzungslos zuerkennt, so bleibt eine Grenze der behördlichen Maßnahmen durch die Ermessensschranken gezogen. Hensel [4] hob die "rechtliche Fragwürdigkeit der Ermessensbegrenzung" hervor, die heute durch § 2 Abs. 2 StAnpG gegeben ist. Erst unter diesem Gesichtspunkt gewinnt auch heute die Frage praktische Bedeutung, ob die unbegrenzte Anwendbarkeit des § 201 AO durch Rechtsschranken -und nicht lediglich durch Ermessenserwägungen - eingeengt ist. Man muß den weiteren Gesichtspunkt beachten, daß das Verwaltungsermessen auf etwaige Fehlerhaftigkeit durch die Rechtsprechung nachgeprüft werden kann. Der Bundesfinanzhof hat deshalb die Frage des "begründeten Anhalts oder Anlasses" im Rahmen der Prüfung der Ermessensgrenzen behandelt. Eine Ermessensentscheidung, die nicht auf einer unzulässigen "vagen Generalklausel" beruht, schließt immer eine Rechtsentscheidung ein, weil zum Wesen des Ermessens gehört, daß

1) BFH BStBl. 1952 III 27
2) StW 1932 Sp. 633
3) StW 1933 Sp. 1014
4) a.a.O. , Sp. 1350 Fußnote 3

es rechtlich begrenzt ist [1]. § 2 Abs. 1 StAnpG besagt ausdrücklich, daß Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht Die Ermessensschranken sind also Rechtsschranken, die von den Finanzgerichten geprüft werden können Zur Rechtfertigung der Forderung, auch gegenüber der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes besondere Rechtsschranken für die Ausübung der allgemeinen Steueraufsicht aufzustellen, mag jedoch angeführt werden, daß die Ermessensschranken für die Steueraufsicht nicht mit der Klarheit aus der Rechtsprechung entnommen werden können, mit der die Verwischung der Grenzen von Steuerermittlung und Steueraufsicht beseitigt würde.

Vierter Abschnitt

Die These über den Wegfall der Unterscheidung der Steuerermittlungs- und -aufsichtsbefugnisse

Das geltende Recht der Steuerermittlung und Steueraufsicht wird entscheidend bestimmt durch die für die Steueraufsicht anerkannten Rechtsgrundlagen. Die neuere ständige Rechtsprechung hat überwiegend befriedigende Lösungen für Einzelfragen gefunden. Wer gegen die Entscheidungen angeht, läuft Gefahr, sich sagen zu lassen, er verneine das Recht des Staates, Steuerverkürzungen mit allen gesetzlichen Mitteln zu verhindern. Darum handelt es sich bei der Kritik an der Rechtsprechung auch durchaus nicht. Bedenklich erscheinen aber die Folgerungen, die aus den allgemeinen Ausführungen über die Tragweite des § 201 AO gezogen werden können und zum Teil gezogen worden sind. Bei der Behandlung einschlägiger Rechtsfragen sollten Formulierungen vermieden werden, die in dem Sinn verstanden werden könnten, daß den Finanzämtern "unbeschränkte Befugnisse" zustehen. Auch § 201 AO darf nicht im Sinne einer vagen Eingriffs-Generalklausel ausgelegt werden.

---

1) Riewald, 1963, StAnpG § 2 Anm. 1 (1), S. 620

Nach der hier vertretenen Ansicht über die Auslegung des § 201 Absatz 1 AO als unselbständige Generalklausel für die Steueraufsichtseingriffe [1], ist ein grundlegender systematischer Unterschied zwischen den Steuerermittlungs- und den Steueraufsichtsbefugnissen nicht gegeben, denn in beiden Verfahren sind den Finanzämtern nur die im Gesetz ausdrücklich genannten "Mittel" in die Hand gegeben. Alle Sorge, die im wesentlichen die Forderungen nach wieder schärferer Trennung bestimmt [2], muß entfallen, denn das Finanzamt hat keine "unbegrenzten Möglichkeiten und Befugnisse" [3]. Es ist aber hiernach auch nicht zutreffend, daß § 201 AO im wesentlichen die in §§ 190 ff. AO geregelten Befugnisse in dem Sinn "umfaßt", daß sie ersetzt, also "gegenstandslos" gemacht sind [4], so daß in ihnen nur noch Ausführungs- und Ergänzungsbestimmungen gesehen werden müßten [5]. Einige sehr wesentliche Argumente, die für und gegen die Unterscheidung angeführt werden, entfallen also bei richtiger Beurteilung der rechtsstaatlich zulässigen Auslegung des § 201 Absatz a AO.

Eine Klarstellung ist in dem Meinungsstreit über die Unterschiede der Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsbefugnisse erforderlich. Ein wesentlicher Unterschied besteht für die Beurteilung des geltenden Rechts hinsichtlich der Frage, ob die herkömmliche Unterscheidung der Verfahrensbefugnisse "gegenstandslos" [6] ist oder ob sie "an Wert verloren hat" [7], also bedeutungslos" ist, weil in der praktischen Handhabung keine Unterschiede mehr bestehen. Ein Blick ins Gesetz zeigt noch immer die "institutionelle Verfahrensgliederung". Die verschiedenen Vorschriften und ihre Auslegung können nicht einfach ohne Gesetzesänderung beiseite geschoben werden. Der Vorschlag, die Unterscheidung zwischen Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren zu beseitigen, bedeutet mehr als nur eine deklaratorische Klarstellung. Durch Änderung des Ge-

---

1) siehe oben Seite 44 ff.
2) siehe oben erster Abschnitt IV, Seite 13
3) Ehlers, a.a.O., Vogel , JZ 1960, 316
4) so Institut "Finanzen und Steuern", a.a.O.
5) so Paulick, a.a.O.
6) Institut "Finanzen und Steuern, a.a.O.; Paulick, a.a.O.
7) Riewald, a.a.O.

setzes müßte die Systematik der Ermittlungsbefugnisse im Besteuerungsverfahren der bisherigen Rechtsentwicklung angepaßt werden. Zur Begründung des Vorschlages muß geprüft werden, ob das geltende Recht zu einer praktischen Handhabung führt, bei welcher die Unterscheidung eine praktisch bedeutungslose Formalität ist.

Die zahlreichen gesetzlichen Vorschriften über die Befugnis des Finanzamtes, die Pflichten der Einzelnen und den Gang des Verfahrens lassen eine systematische Gliederung nicht ohne weiteres deutlich werden. Die Bestimmungen können aber einem Auskunftsrecht und einem Ordnungsrecht zugeordnet werden, die durch das Erkenntnisverfahren einerseits und durch die polizei-ähnliche Anwendung steuerlicher Gebote und Verbote andererseits abgrenzbar sind. Das Ordnungsrecht stellt naturgemäß ein Sondergebiet dar, das von dem Steuerermittlungsverfahren unterschieden werden kann. Dagegen hat auch die Rechtsprechung zur Klärung der systematischen Grundlagen des Auskunftsrechtes wenig beigetragen. Die aus dem Aufbau des Gesetzes und aus der geschichtlichen Entwicklung dieses Rechtsgebietes hergeleitete Unterscheidung von Steuerermittlung und Steueraufsicht ist bis heute beibehalten worden, obwohl im steuerlichen Auskunftsrecht praktisch eine vollständige Überschneidung immer wieder offenbar wird. Deshalb liegt es nahe, bei einer sinnvollen Auslegung des geltenden Rechts zu versuchen, nicht zwingend gebotene Unterscheidungen beider Verfahren aufzugeben. Die formellen Gesichtspunkte, die de lege lata für die Unterscheidung sprechen könnten, haben wenig Gewicht. Durch die Trennung der Verfahren und die Begründung unterschiedlicher Befugnisse wird keine größere Rechtssicherheit erreicht als durch die sachgerechte und systematisch ordnende Fassung der gesetzlichen Tatbestände für die Eingriffsbefugnisse der Finanzamter. Die Verwischung der Grenzen zwischen der Steuerermittlung und der Steueraufsicht, die in der Verwaltungspraxis und in der Rechtsprechung festgestellt werden kann, legt eine Lösung der Frage nach den Unterschieden der Befugnisse nahe, die etwa dahin formuliert werden kann: Das Finanzamt hat zur Erfüllung seiner Aufgaben gewisse Befugnisse, die es anwenden kann, wenn dazu begründeter Anlaß besteht.

Im folgenden Zweiten Teil der Arbeit soll die Frage untersucht werden, ob diese These als geltendes Recht angesprochen werden kann.

ZWEITER TEIL

Die Prüfung der Unterschiede zwischen den Steuerermittlungs- und den Steueraufsichtsbefugnissen der Finanzämter

Erster Abschnitt

Allgemeines zu den Unterschieden der "Verfahrensbefugnisse"

Die gesetzliche Regelung des Verwaltungsverfahrens gibt sehr deutlich die rechtsstaatliche Anschauung über das Verhältnis der am Besteuerungsverfahren beteiligten Finanzbehörden zu den der staatlichen Macht unterstellten Privaten wieder: Die Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen stehen im Vordergrund des Interesses. Sie stehen im Gesetz am Anfang der Regelungen für die Ermittlung und Festsetzung der Steuer. Entsprechend den zahlreichen Einzelpflichten der Bürger sind die staatlichen Einzelbefugnisse unbeschadet des hoheitlichen Charakters des Verwaltungsverhältnisses zu unterscheiden.

Mit den weitreichenden Befugnissen wird den Behörden die Handhabung von Macht zugestanden, die die Möglichkeit des Mißbrauchs enthält. Die Idee des Rechtsstaates, daß der Staat sich selbst mißtraut, seine eigene Macht zügelt und bindet, entspringt dem Gedanken der Rechtssicherheit, der den Staat zwingt, die Betätigung seiner Gewalt nicht nur an grundlegende Voraussetzungen zu binden, sondern auch ihrem Walten im einzelnen Fall durch Formen und Regeln eine rechtliche Ordnung zusichern. Der Gesetzgeber schreibt den staatlichen Organen vor, wie sie zu "verfahren" haben. Die verschiedenen Prozeßordnungen machen das hinreichend deutlich. Aber nicht nur in der Rechtspflege ist die rechtliche Ordnung des staatlichen Vorgehens notwendig und aus den gesetzlichen Regelungen ersichtlich. Auch im Bereich verwaltender Tätigkeit bestehen bestimmte Rechtsregeln, damit die Untersuchung und die Entscheidung eines Falles geordnet verlaufen. Das Handeln der Behörden erfor-

der jedoch für den Gang des Verfahrens eine mehr oder weniger große Entscheidungsfreiheit, welche den Behörden durch die Ermessensfreiheit gegeben wird. Der in dem Verfahren handelnden Behörde werden nicht nur durch Einräumung bestimmter tatbestandsmäßiger Befugnisse die Mittel zur Verfügung gestellt, von denen sie Gebrauch machen kann. Vielmehr werden auch dem Ermessensgebrauch beim Einsatz dieser Mittel im Steuerermittlungsverfahren gewisse Bahnen vorgeschrieben, Richtlinien gesetzt. Nun besagt aber andererseits das Fehlen solcher ausdrücklich normierten besonderen Richtlinien durchaus nicht, daß völlige Freiheit bei dem Gebrauch der gesetzlich vorgesehenen Mittel besteht. Die rechtsstaatlichen Grundgedanken haben dazu geführt, daß allgemeine Ermessensgrenzen anerkannt werden. Aber auch besondere Ermessensgesichtspunkte sind aus dem Zweck der Ermächtigung, also unmittelbar aus dem Gesetz selbst, nämlich durch dessen Auslegung zu entnehmen. Die Ermessensausübung muß immer pflichtmäßig sein. Die Ermessensgrenzen bestimmen jedes Verfahren, und zwar auch dann, wenn in dieser Beziehung keine besonderen Richtlinien ausdrücklich vorgeschrieben sind. In den folgenden Einzeluntersuchungen zur Frage der Unterschiede der genannten Verfahrensbefugnisse wird nicht versucht, an Hand der Reihenfolge der verschiedenen gesetzlichen Vorschrift den Gebrauch der Befugnisse dem einen oder dem anderen Verfahren zuzuordnen. Die bestehende Unsicherheit über die Festlegung der Verfahrenstypen läßt es ratsam erscheinen, die Untersuchung auf verschiedene Komplexe zu richten, die kraft Sachzusammenhangs erfaßt werden können.

Die folgenden Ausführungen befassen sich zunächst mit den steuerlichen Auskunftspflichten der Steuerpflichtigen. Dieser grundlegende Pflichtenkreis entspricht dem wichtigsten Teil der finanzamtlichen Befugnisse, weil der Steuerpflichtige die zentrale Stellung in dem zu erforschenden Sachverhalt einnimmt [1].

---

1) Riewald, § 171 Anm. 1 (7), S. 85

Zweiter Abschnitt

Die Auskunftspflichten der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

I. Allgemeines

1. Der Versuch einer Zuordnung bestimmter Auskunftsbefugnisse zum Steuerermittlungsverfahren kann sich nur auf die herkömmliche Ansicht über den Begriff dieses Verfahrens stützen. Da das Steuerermittlungsverfahren als das die Veranlagung oder sonstige Steuerfestsetzung vorbereitende Verfahren angesehen wird, handelt es sich um einen auf den ersten Blick hinreichend abgrenzbaren Bereich behördlicher Tätigkeit. Nach einem eventuell vorgeschalteten Verfahren nach § 204 Abs. 2 AO steht zu Beginn des Steuerermittlungsverfahrens die grundlegende Auskunft über den Steuerfall, die das Finanzamt in der Form der Steuererklärung angefordert oder auf Grund von Anzeigepflichten ohne besondere Aufforderung erhält. Ein Überblick über den weiteren Gang des Verfahrens läßt sich nur an einem stark schematisierten Beispiel geben. Die Vielfalt der Verhältnisse läßt keine umfassende Typisierung aller denkbaren Fälle zu. Es kann nur gezeigt werden, wie die Ermittlungen, die das Finanzamt nach § 204 Absatz 1 AO anzustellen hat, von bestimmten Lagen des Verfahrens voranschreiten. Die grundlegende Steuererklärungsauskunft [1] enthält ein optimales Minimum von Mitteilungen und sonstigen Erklärungen über den Steuerfall, so daß die Veranlagung oder sonstige Steuerfestsetzung regelmäßig wegen Schlüssigkeit der Erklärung erfolgen kann. Das Finanzamt prüft diese Angaben vor der Veranlagung und Erteilung des Steuerbescheides [2]. Es veranlaßt gegebenenfalls, daß Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden [3]. Es ist gesetzlich vorgesehen, daß das Finanzamt von dem Steuerpflichtigen, um dessen Angelegenheit es sich handelt, bei diesen Ermittlungen Auskünfte, Darlegungen und Nachweise fordert [4]. Das Finanzamt soll von dem Steuerpflichti-

1) § 166 AO
2) § 205 Abs. 1 Satz 1 AO
3) § 205 Abs. 1 Satz 2 AO
4) §§ 205 Abs. 2, 170 ff. AO

gen die Vorlegung von Büchern und Geschäftspapieren in der Regel erst verlangen, wenn die einfache Auskunft nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen [1]. Das Finanzamt kann versuchen, durch Geltendmachung seiner qualifizierten Auskunftsbefugnisse Beweisunterlagen heranzuziehen und zu verwerten. Falls es sich hierbei nicht nur um die Aufklärung einzelner Punkte handelt, kann die Prüfung der Richtigkeit der Bücher im Wege der umfassenden "Betriebsprüfung" erfolgen. Die Anwendung der gesetzlich zulässigen Mittel zur Erforschung des Sachverhalts hängt vom Ermessen des Finanzamts ab. Nach seinem Ermessen beurteilt das Finanzamt in jeder Lage des Steuerermittlungsverfahrens das Ergebnis der bisherigen Erforschung des Steuerfalles. Es prüft, ob noch weitere Ermittlungen erforderlich sind, um die zutreffende Steuerfestsetzung vornehmen zu können. Reichen die getroffenen Feststellungen dazu noch nicht aus, so muß sich das Finanzamt schlüssig werden, welche weiteren Ermittlungsmaßnahmen es vornehmen will. Die Bahnen dieser Ermessensentscheidungen werden durch die Ermittlungspflicht der Finanzämter bestimmt. Die Ermittlungen sind grundsätzlich soweit durchzuführen, daß die zutreffende Steuerfestsetzung möglich wird. Notfalls hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen, die nicht ermittelt werden können, zu schätzen (§ 217 AO).
Nur bei Steuerpflichtigen, die der Betriebsprüfung unterliegen, kann das Finanzamt auf die Ermittlungen vorläufig verzichten, wenn zu erwarten ist, das völlige Klarheit über den Steuerfall erst durch eine Betriebsprüfung zu erlangen ist. In § 100 Absatz 2 AO ist für derartige Fälle eine vorläufige Veranlagung vorgesehen. Entsprechendes gilt, wenn das Finanzamt den Inhalt der Steuererklärung der vorläufigen Veranlagung zugrundelegt.

2. Auf die rechtlichen Grundlagen der Auskunftsbefugnisse im Steuerermittlungsverfahren wird unten im einzelnen eingegangen. Hier soll zunächst nur die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen behandelt werden. Bei den Vorschriften über die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen hat die Frage nach den Unterschieden zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht nicht eine solche Bedeutung wie für die Pflicht Dritter, Auskünfte zur Aufklärung einzelner Punkte in einem Steuerermittlungsverfahren oder bei Ausübung der Steueraufsicht durch das Finanzamt erteilen zu müssen [2].

Wenn das erforderlich ist, um die Wahrheit zu ermitteln, müssen Steuerpflichtige Wertsachen vorlegen oder den Inhalt von Behältnissen oder eines

1) § 207 Abs. 1 AO
2) vgl. unten S. 94 ff.

verschlossenen Depots nachweisen. Gewissermaßen als letztes Mittel der Sachverhaltsaufklärung kann das Finanzamt eidesstattliche Versicherungen vom Steuerpflichtigen verlangen.

II. Auskunft über die Möglichkeit persönlicher Steuerpflicht

Eine allgemeine Auskunftspflicht besonderer Art, die von der Steuererklärungspflicht unabhängig ist, ergibt sich aus § 204 Abs. 2 AO [1]. Hiernach sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben oder sich im Inland aufhalten, dem Finanzamt zur Auskunft insoweit verpflichtet, als die Auskünfte erforderlich sind zur Prüfung der Frage, ob die Personen einer Steuer unterliegen. Die Vorschrift betrifft die Erforschung der Voraussetzungen einer Steuerpflicht. Es sollte mit ihr eine Grundlage geschaffen werden für solche Steuern, bei denen eine Steuererklärungspflicht nicht besteht [2]. Die nach den §§ 170 und 205 AO für den Steuerpflichtigen begründeten Pflichten werden ausgedehnt [3]. Spitaler sieht darin eine sachliche Erweiterung der Steuerhilfspflichten für den Zeitraum, bevor eine Steuererklärung abgegeben wird [4]. § 204 AO läßt das Auskunftsthema in Bezug auf die Vorfragen zu, ob eine Steuerpflicht besteht.

Man mag schon gewisse Zweifel haben , ob diese Auskunft über die Vorfrage der Möglichkeit einer persönlichen Steuerpflicht überhaupt zu dem Steuerermittlungsverfahren zu rechnen ist. Die Erledigung dieses Auskunftsthema ist dem Steuerermittlungsverfahren vorgeschaltet, denn erst wenn diese Frage soweit geklärt ist, daß ihre Möglichkeit zu bejahen ist,soll das Finanzamt die Abgabe der Steuererklärungen verlangen können. Wegen des konkret bezeichneten Inhalts dieses Vorverfahrens kann unentschieden bleiben, ob die gesetzliche Zuordnung zum Steuerermittlungsverfahren zutreffend ist oder ob es sich um eine Art von Steueraufsicht handelt. Es handelt sich um eine Auskunftsbefugnis besonderer Art,für welche die Zuordnung zum Steuerermittlungsverfahren oder zur Steueraufsicht keinerlei praktische Bedeutung haben kann.

---

1) eingefügt durch § 21 Ziffer 20 StAnpG 1934
2) Begründung, RStBl. 1934, 1420
3) Riewald, § 204 Anm. 4 (1), S. 233
4) HHSp., § 204 Rz. 19

III. Der Steuerpflichtige als Auskunftspflichtiger im Steuerermittlungsverfahren

1. Begriff des Steuerpflichtigen

In der Gesetzessprache werden die Adressaten des behördlichen Auskunftsverlangens im allgemeinen "Auskunftspflichtige" genannt [1]. Adressat ist jeder, an den ein Auskunftsverlangen tatsächlich gerichtet ist. Rechtlich kommt es darauf an, ob der Betreffende zur Auskunftserteilung auch verpflichtet ist. Die Reichsabgabenordnung unterscheidet drei Gruppen von Personen, die von einer Auskunftspflicht betroffen werden, und zwar (a) Steuerpflichtige, d.h. Personen, deren eigene Steuerschuld ermittelt werden soll,(b) die anderen Personen, nämlich Dritte, die nicht als Steuerpflichtige beteiligt sind, und (c) die Beistandspflichtigen, zu denen insbesondere die Amtshilfepflichtigen gehören.

Die Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen hat mit der Steuerpflicht dieser Personen nur bedingt etwas zu tun. Steuerpflichtiger im Sinn der §§ 166 bis 174 AO ist, wer verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben [2]. Nun ist aber klar, daß die Auskunftspflicht durch die Steuererklärungspflicht auch nicht annähernd erfaßt wird. Riewald [3] erläutert den Begriff im verfahrensrechtlichen Sinn dahin, daß jeder gemeint ist, mit dem das Finanzamt im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Steuerschuldnerhaft in Verbindung tritt.

2. Steuererklärung

Die Steuererklärungspflicht ist ein Rechtsinstitut eigener Art [4]. Ihm kam früher, als der Steuerpflichtige nur zur Steuererklärung und nicht allgemein zur Auskunftserteilung verpflichtet war, eine selbständigere Bedeu-

1) Thomä, S. 41
2) § 167 Abs. 1 AO
3) a.a.O., § 167 Anm. 1 (1), S. 75
4) Spitaler, HHSp. Vor § 160 RZ. 15, S. 17

tung zu, als heute [1]. Die Steuererklärung enthält die grundlegende Auskunft über den Steuerfall und rechtlich bedeutsame andere Erklärungen. Sie war ursprünglich als erste und allgemeine Angaben des Steuerpflichtigen für die Besteuerung gedacht [2]. Die zur richtigen und vollständigen Erfassung des Besteuerungsmerkmale erforderlichen Einzelheiten und etwaige Zweifel sollten durch Rückfrage, Nachschau, Betriebsprüfung und dergleichen geklärt werden. Für das heutige Massensteuerrecht mußte die Steuererklärung so gestaltet werden, daß ihr Aussagewert weitere Anfragen und Ermittlungen bei einer größtmöglichen Anzahl von Fällen erübrigt. Die Steuererklärung ist eine übersichtlich gegliederte Zusammenfassung aller Fragen, deren Beantwortung der Sachverhaltsklarstellung dient, damit das materielle Steuergesetz in allen Einzelheiten des Tatbestandes angewendet werden kann [3]. Welche Fragen gestellt und welche Antworten verlangt werden dürfen, ist danach zu beurteilen für welche Steuer die Erklärung gefordert wird. Eingehende Vorschriften hierüber lassen sich nicht allgemein aufstellen. Vielmehr war der Gesetzgeber gezwungen, auf die Einzelsteuergesetze zu verweisen. Die Steuererklärung ist so abzugeben, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen zulässigerweise vorschreibt. Das Gesetz geht von dem praktischen Erfordernis aus, daß die Fragestellung durch das Finanzamt in der Form von Vordrucken erfolgt [4].

3. Allgemeine Auskunftspflicht

Eine allgemeine Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen besteht darin, daß unabhängig von der Steuererklärumgspflicht und unabhängig davon, ob in dem betreffenden Zusammenhang eine förmliche Steuererklärung überhaupt vorgesehen ist, dem Finanzamt jede Auskunft zu erteilen ist, die für die Ermittlung der Steuer von Bedeutung sein kann [5]. Wie für die Veranlagungssteuern die Steuererklärungen in der Regel die Grundlage für die Steuerfestsetzung bilden, so gilt das für die Verkehrsteuern entsprechend hinsichtlich

1) vgl. Riewald, § 166 Anm. 1 (1), S. 71
2) BFH, StRK, UStG § 13 R. 1; Riewald, S. 166 Anm. 1 (4), S. 72
3) BFH, a.a.O., Spitaler, a.a.O.
4) vgl. § 166 Abs. 2 AO
5) RFH 3, 296, RFH Kartei AO § 173 R. 9;
Spitaler, HHSp. Vor § 160 Rz. 16

der Urkunden, in denen die nach dem Gesetz zu besteuernden Rechtsvorgänge niedergelegt oder enthalten sein können [1]. Der Umfang der Auskunftspflicht wird wie bei der Steuererklärung durch die einzelnen Steuertatbestände und die diesbezügliche Sachverhaltsklarstellung bestimmt. Auch hier gilt der in § 166 Absatz 2 AO ausgesprochene Grundsatz, daß das Finanzamt zu prüfen hat, was steuerpflichtig ist und was nicht. Dadurch wird die Auskunftspflicht auch auf die von der Besteuerung durch Befreiungen oder Vergünstigungen ausgenommenen Vorgänge und Sachverhalte ausgedehnt.

4. Besondere Auskunftspflicht

Zur besonderen Auskunftspflicht rechnet Spitaler diejenigen Auskünfte, die der Beseitigung von Zweifeln der Finanzämter an der Richtigkeit der Steuererklärung und zur Ergänzung der Erklärung dient [2]. Diese Auskunftspflicht gilt ihrem Wesen nach für den Zeitabschnitt nach der Abgabe der Steuererklärung. Sie ergibt sich aus §§ 170, 171 und 205 AO. Es handelt sich um subsidiare Auskunftspflichten, welche sich an die Steuererklärungspflicht anschließen. Durch die Steuererklärung ist der Rahmen für die weiteren Auskünfte gegeben. Ergänzungen einer Steuererklärung können nur verlangt werden, wenn sie für die Steuerpflicht von Bedeutung sind [3]. In den Einzelheiten ist in diesen Fällen das Auskunftsthema weiter als das der Steuererklärung, denn es sollen die Bedenken des Finanzamts gegen die Richtigkeit der Erklärung beseitigt werden. Wie das im Einzelfall geschehen kann, läßt sich nicht generell sagen. Das Auskunftsthema muß so weit gefaßt werden, daß eine Prüfung der bereits vorliegenden Angaben des Steuerpflichtigen ermöglicht wird. In diesem Sinn wird auch die in § 171 Absatz 1 Satz 1 AO bezeichnete Nachweispflicht aufgefaßt. Der Steuerpflichtige muß nach richtiger Ansicht die Richtigkeit seiner Steuererklärung darlegen [4].

1) BFH BStBl. 1952 III 106
2) HHSp., Vor § 160 Rz. 16
3) RFH, Kartei AO § 173 R. 14
4) Kühn, § 171 Anm. 1; Barske, S. 113

Die Aufklärungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 171 AO ist nach einer Entscheidung des Reichsfinanzhofes [1] auch dann gegegeben, wenn keine förmliche Steuererklärung abzugeben ist. Voraussetzung ist, daß die Möglichkeit einer Steuerpflicht besteht und das Finanzamt gegen die Richtigkeit der Angaben des Pflichtigen Bedenken trägt. Wenn § 171 Absatz 2 AO sich auch nur auf die Prüfung einer Steuererklärung zu beziehen scheint, so soll die Vorschrift doch in den Fällen des § 204 AO sinngemäß anwendbar sein [2].

5. Zusammenfassung

Zusammenfassend läßt sich über das gegenüber dem Steuerpflichtigen zulässige Auskunftsthema in Bezug auf das materielle Steuerrecht folgendes sagen: Es kann jede Auskunft gefordert werden, um über die Feststellung des für eine Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalts eine Entscheidung treffen zu können. Bezüglich des jeweils zulässigen Auskunftsthemas ergeben sich die Stufen der Auskunft über Vorfragen (ob die Möglichkeit einer Steuerpflicht besteht), über den gesamten Steuerfall (Steuererklärung und gleichbedeutende Auskunftstypen) sowie schließlich über eine erweiterte Darlegung der für den Steuerfall bedeutsamen Sachverhalte und einzelner Beweisfragen, um dem Finanzamt die Überzeugung von der Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen zu verschaffen.

IV. Überleitung zur Steueraufsicht

1. Die Formen der Fragestellung

Die Untersuchung der Formen der Fragestellung bei steuerlichen Auskunftsverlangen läßt sich nur schwer von den anderen analysierbaren Merkmalen des Auskunftsrechtes trennen. Durch die Betrachtung der Formen, in denen ein Auskunftsverlangen gestellt werden kann, wird jedoch ein Einblick in

1) RFH, Kartei AO § 173 R. 1
2) RFH 11, 345; Becker, § 173 Anm. 2

die Zusammenhänge zwischen dem Auskunftsthema und dem Mittel der Auskunftseinholung möglich. Der einzelne Verwaltungsakt, durch den die Auskunftserteilung angefordert werden kann, richtet sich bezüglich des Auskunftsthemas auf eine der Formen, die man als Einzelauskunft oder Globalauskunft bezeichnen kann.

Bei der Einzelauskunft werden dem Auskunftspflichtigen eine oder mehrere konkrete Fragen gestellt, so daß mit der Beantwortung die Auskunfteinholung beendet ist. Die Antwort kann in schriftlicher oder mündlicher Form erteilt werden. Innerhalb einer Ermittlung kann das Finanzamt auch mehrere Einzelauskünfte verlangen, bis nämlich die notwendige Klarstellung erreicht ist. Die Einzelauskünfte sind die regelmäßige Form der Fragestellung bei der Befragung von Auskunftspflichtigen durch das Finanzamt. Die Verfügung muß hinreichend bestimmt sein, so daß der Pflichtige erkennen kann, was von ihm verlangt wird. Das Finanzamt hat auch selbst ein Interesse an präziser Formulierung der Fragen, weil auch davon der Erfolg der Auskunfteinholung abhängt.

Eine Besonderheit liegt bei der Auskunft durch formliche Steuererklärung vor. Es handelt sich hierbei um bestimmte Zusammenfassungen einer Mehrzahl von konkreten Fragen. Dadurch wird die Massenbearbeitung von Steuerfällen ermöglicht, indem Vordrucke verwandt werden können. Die Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen stellen nach Form und Inhalt bestimmte Auskunftsverlangen dar. Die Aufforderung umfaßt sämtliche Auskünfte, die in dem amtlichen Vordruck zusammengefaßt sind.

Daneben bestehen qualifizierte Formen der Auskunftseinholung durch das Finanzamt, die der einfachen Form darin ähnlich sind, daß es sich auch hierbei um eine oder mehrere konkrete Fragen handelt. Die qualifizierte Auskunft ist in folgenden Formen zu finden:
Wenn die Angaben in einer Steuererklärung zu Zweifeln des Finanzamts Anlaß geben, sind sie durch weitere Nachweisungen zu ergänzen. Diese Nachweispflicht muß als erweiterte Darlegungspflicht im Sinn der oben[1)] erörterten besonderen Auskunftspflicht angesehen werden. Der Pflichtige hat dem Finanzamt das Material für die Meinungsbildung zu liefern [2)].

---

1) siehe Seite 67

2) Spitaler-Felix, HHSp. § 171 Anm. 2

Das kann in der schwächsten Form darin bestehen, daß die Behauptungen glaubhaft gemacht werden. Es kommt nicht selten vor, daß dem Finanzamt die Auskünfte des Steuerpflichtigen nicht genügen. Für solche Fälle sieht § 171 Absatz 2 in Verbindung mit § 207 AO als besondere Art des Nachweises im Sinn des § 171 Absatz 1AO den Buch- und Urkundenbeweis vor. Durch Urkunden oder andere Unterlagen, die dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen sind, kann die Auskunft erhärtet werden. Dem Finanzamt soll die Möglichkeit gegeben werden, bis zur Erkenntnisquelle der Pflichtigen vorzudringen und auf diese Weise zu kontrollieren, ob die gegebenen Auskünfte zutreffen.

Im Gegensatz zu denjenigen Formen der Auskunftsverlangen, bei denen von vornherein konkrete Fragen gestellt werden, wird die Auskunftseinholung auch in globaler Weise angeordnet. Dabei werden nur der Adressat, der befragt werden soll, und der Rahmen, innerhalb dessen die Aufklärung von Sachverhalten erfolgen soll, ausdrücklich bezeichnet. Es handelt sich hierbei um Sonderfälle der nicht konkreten Auskunftsverlangen. Die Reichsabgabenordnung regelt die Formen der Betriebsprüfung und Nachschau. Buch- und Betriebsprüfungen können auch im Steuerermittlungsverfahren zum Zweck einer Nachprüfung von Verhältnissen angeordnet werden, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können [1]. Als rechtliche Grundlagen für derartige Buch- und Betriebsprüfungen kommen die §§ 171 Absatz 2, 172, 205 und 207 AO in Betracht [2]. Es handelt sich hierbei ebenfalls um eine Prüfung der Angaben in der Steuererklärung oder um entsprechende Fragen. Das zulässige Auskunftsthema wird also - soweit es sich um den Steueranspruch handelt - gegenüber der Auskunft nach §§ 170, 172 und 205 AO nicht erweitert, wenn man andererseits wohl bemerken muß, daß das Auskunftsthema bei der Betriebsprüfung regelmäßig ausgeschöpft wird. Allgemein gilt für die Betriebsprüfung der inzwischen wohl als selbstverständlich weggelassene [3] Satz 2 des § 162 Absatz 10 AO, welcher lautete: "Die Prüfung hat sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sind". Mit dieser Gesetzesänderung sollte nur das Gebot der Muß-Vorschrift wegfallen, um den Finanzämtern freiere Hand zu geben. Die Prü-

1) § 1 Abs. 1 der VO zur Durchführung von Buch- und Betriebsprüfungen v. 9.11. 1925, RStBl. 1925, 209

2) Becker, § 162, Anm. 9

3) gestrichen durch Gesetz vom 2.3. 1959, BGBl. I S. 77

fungsbefugnisse gelten uneingeschränkt weiter [1]. Bei diesen Formen des Auskunftsverlangens braucht der Pflichtige die Auskunft nicht von sich aus zu erteilen. Vielmehr holt sich die auskunftsberechtigte Stelle die erforderlichen Kenntnisse grundsätzlich selbst. Der Auskunftsverpflichtete ist hauptsächlich nur zur Duldung dieser Art von Auskunftseinholung verpflichtet. Die Formulierung der konkreten Fragen ist dem mit der Prüfung beauftragten Beamten überlassen. Die Pflichten des Duldungspflichtigen zu tätiger Mitwirkung und Auskunftserteilung in den oben behandelten Formen der einfachen und qualifizierten Auskünfte erscheinen hier nur als Nebenpflichten, denn die konkreten Fragen werden erst im Laufe der Prüfung gestellt.

2. Kontrollmaterial aus dem Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren

Die Einordnung des Steuerermittlungsverfahrens im gesamten Steuerverfahren soll von der Verwaltungswirklichkeit her gesehen werden. Sie soll nicht formalistisch auf Grund einiger Vorschriften erfolgen, die nur mehr oder weniger zusammengehören, weil sie auch in anderen Zusammenhängen von Bedeutung sind. Für die Behandlung der Unterschiede zwischen dem Steuerermittlungsverfahren und der Steueraufsicht sollte auch nicht übersehen werden, daß scharfe Definitionen wohl überhaupt nicht gegeben werden können. Wenn der Reichsfinanzhof [2] die Steueraufsicht in eine Art Gegensatz zur Steuermittlung zu bringen versuchte, so war schon der erste Teil seiner Aussage unvollständig, nach welcher "das Ermittlungsverfahren der Vorbereitung der Veranlagung des einzelnen Steuerfalls dient"

Richtiger ist dagegen die Aussage, das Ermittlungsverfahren habe insbesondere die Feststellung der tatbestandsmäßigen Grundlagen des einzelnen Steuerfalles zum Zweck. [3] Es bleibt zu bedenken, was Spitaler [3] treffend

1) Spitaler-Niemann, HHSp. § 162 Rz. 33
2) RFH 11, 29 (33)
3) Spitaler, HHSp. Vor § 160 AO Rz. 6

wie folgt ausgedrückt hat: "Ununterbrochen sind Maßnahmen mannigfachster Art im Gang, die den Zweck verfolgen, der Steuerbehörde Kenntnis vom Vorliegen von Steuerfällen und nach Möglichkeit auch die Kenntnis der näheren Umstände zu verschaffen. Diesem Zweck dienen das Netz der Melde-, Mitteilungs- und Auskunftspflichten usw., das bei jeder Gelegenheit enger geknüpft wird, die eigenen Beobachtungen und die gegenseitigen Benachrichtigungen der Steuerbehörden untereinander, der Erfahrungsaustausch innerhalb der Finanzverwaltung und vieles mehr".

Die in einem Steuerermittlungsverfahren erlangte Kenntnis nützt den Finanzämtern auch häufig für die Beurteilung anderer Fälle. Die beiläufige Beschaffung von Kontrollmaterial ist häufiger und weniger offenkundig als die rechtlich umstrittenen Kontrollmaßnahmen, bei denen Dritte als Auskunftspersonen in Anspruch genommen werden. Auf Grund der in § 205 a AO vorgesehenen Auskünfte, an die materiell-rechtliche Folgen geknüpft sind, erfahren die Finanzämter im Steuerermittlungsverfahren die genaue Bezeichnung der Gläubiger von Schulden und anderen Lasten des Steuerpflichtigen sowie der Empfänger von Betriebsausgaben und Werbungskosten. Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung ermöglichen die Verwertung dieser Kenntnisse bei den Veranlagungen der Gläubiger und Empfänger. Bei der Inanspruchnahme der Abschreibungen nach § 7 b EStG verlangen die Finanzämter regelmäßig die vollständige Nachweisung der Herstellungskosten durch Vorlage der Rechnungen. Sie überprüfen auf diese Weise nicht nur die Richtigkeit der angegebenen Beträge, sondern sie bekommen dadurch auch Kenntnis über die einzelnen Lieferungen und Leistungen, die der Steuerpflichtige von bestimmten Dritten gegen Entgelt erhalten hat [1].

Wegen des Zusammenhangs kann hier schon bemerkt werden, daß diese Art der Ermittlungstätigkeit in einer unübersehbaren Anzahl von Fällen ausgeübt wird, in denen derartiges Kontrollmaterial bei den Betriebsprüfungen beschafft wird. Die Problematik zeigt ein von Ehlers geschilderter Fall: [2] - In einem Betrieb wurde 1958 eine turnusmäßige Betriebsprüfung bis einschließlich 1956 durchgeführt. Am Schluß äußerte der Betriebsprüfer den Wunsch, die Debitorenkartei der Firma für Kontrollzwecke

1) vgl. BFH BStBl. 1958 III 136 (Vorlage der Baurechnungen b.d. Einheitsbewertung)

2) Ehlers, StbJ 1959/60, S. 523 (551)

einzusehen. Als der Betriebsprüfer einige Zeit später erschien und ihm die Rechnungsdurchschläge vorgelegt wurden, erklärte er, er wolle von diesen Durchschriften Abschriften machen. Er werde wegen des damit verbundenen Zeitaufwandes mit einigen Hilfskräften wiederkommen. Der Betriebsinhaber verweigerte diese Beschaffung des Kontrollmaterials. Daraufhin wurde eine ordentliche Betriebsprüfung angesetzt. Der Betriebsinhaber erklärte, er wolle jetzt in diesem Verfahren auch nicht gestatten, daß in seinem Betriebe von mehreren Hilfskräften des Finanzamts für mehrere Monate systematisch sämtliche Verkaufsrechnungsdurchschläge abgeschrieben würden. Darauf habe der Betriebsprüfer, wie Ehlers berichtet, die angeordnete "ordentliche" Betriebsprüfung gar nicht in Angriff genommen. - Der Fall zeigt die typische Verwischung der Abgrenzung der Betriebsprüfung zum Auskunftsverlangen und die praktische Fragwürdigkeit "theoretischer" Beschränkungen für einzelne aus einem Bündel von Befugnissen. (Er wäre vom Finanzgericht unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit zu entscheiden.)

V. Der Pflichtige im Verfahren der Steueraufsicht

1. Allgemeines

Bei der Prüfung der Unterschiede zwischen den Befugnissen der Finanzämter im Steuerermittlungsverfahren und den Steueraufsichtsbefugnissen kann man in der Hauptsache nur auf die Ermittlungsbefugnisse im Steueraufsichtsverfahren abstellen. Wie oben auf Seite 32 gezeigt wurde, überlagert das steuerliche Auskunftsrecht auch das Steuerordnungsrecht, welches von dem Steuerschuldrecht zu unterscheiden ist. Dieses Steuerordnungsrecht wird zum Teil mehr oder weniger deutlich zum Bereich der Steueraufsicht gerechnet, obwohl hier eine gesonderte Betrachtung angebracht erscheint. Zur Klarstellung der Ermittlungsbefugnisse des Finanzamts werden die sonstigen Befugnisse aus den steuerlich bedingten Ordnungsnormen im folgenden Exkurs zusammenfassend behandelt.

2. Exkurs: Die Befugnisse aus steuerlich bedingten Ordnungsnormen

A. Allgemeines

Es bestehen nur wenige steuerlich bedingte allgemeine Ordnungsnormen, die jeder zu befolgen hat [1]. Das Hauptgebiet der Ordnungspflichten ist im Bereich der besonderen Steueraufsicht des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts zu finden [2]. Wenn man auf den ausgesprochen "steuerpolizeilichen" Charakter der Vorschriften über die Steueraufsicht und insbesondere des § 201 Abs. 1 AO hingewiesen hat, [3] dann handelt es sich vor allem um eine besondere Ausprägung des steuerpolizeilichen Charakters der Gebote und Verbote in dem Bereich der steuerlich bedingten Ordnungsnormen. Eine Konkurrenz mit dem Steuerermittlungsverfahren ist grundsätzlich nicht möglich. Wenn man dieses Rechtsgebiet zur Steueraufsicht rechnen will, so geschieht das im Sinn des klassifikatorischen Begriffs der Steueraufsicht, ohne daß Folgerungen rechtlicher Art daraus zu ziehen sind. Die steuerlichen Ordnungsnormen geben unmittelbar kraft Gesetzes bestimmte Verhaltensregeln. Es ist zwar eine gewisse Mitwirkung der Finanzämter durch Finanzbefehle vorgesehen, doch müssen sich die konkreten Gebote oder Verbote, die Erteilung, Versagung, Einschränkung oder Zurücknahme einer finanzbehördlichen Erlaubnis innerhalb des gesetzlichen Rahmens der Ordnungsvorschriften halten. Man stößt hier wieder auf die Frage, ob das Finanzamt durch Anordnungen steuerpolizeilicher Art ganz allgemein vorgehen kann. Lehnt man aus den oben [4] dargelegten Gründen die weite Auslegung des § 201 AO im Sinne der vagen Generalklausel ab, so besteht neben dem jeweiligen gesetzlichen Finanzbefehl und der Vorschrift des § 202 AO keine Eingriffsermächtigung, welche die Befugnis zu anderen als den gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Maßnahmen des Steuerordnungsrechtes gibt.

---

1) §§ 163 Abs. 1, 164 a, 107 a Abs. 1 AO
2) vgl. § 192 AO
3) z.B. Berger, S. 226
4) oben Seite 48 ff.

B. Verbot fingierter Konten

Nach § 163 Abs. 1 AO darf niemand auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen anderen ein Konto errichten oder Buchungen vornehmen lassen. Nach dieser Vorschrift darf also niemand zu einem anderen in eine laufende Geschäftsverbindung, die von diesem buch- und rechnungsmäßig in ihrem jeweiligen Stande festgehalten wird, unter einem falschen oder erdichteten Namen treten [1]. Der Reichsfinanzhof hat in einem Gutachten [1] die Ausgabe von Inhaber-Sparkarten als Verstoß gegen dieses Verbot angesehen. Dann ergab sich die Frage, ob das Finanzamt berechtigt ist, die Ausgabe von Inhaber-Sparkarten unter Androhung von Zwangsmitteln zu verbieten [2]. Ein derartiges Verbot des Finanzamts stellt eine nach § 202 Abs. 1 AO zulässige Maßnahme dar, weil sie der Sicherung der Besteuerung dient. Es ist anerkannt, daß Gegenstand eines Finanzbefehls im Sinne des § 202 AO auch die Konkretisierung eines der unmittelbaren gesetzlichen Gebote oder Verbote sein kann [3]. Das Finanzamt kann an der Erfüllung ein größeres Interesse haben als an den anderen Rechtsfolgen wie etwa der Möglichkeit der Bestrafung. Die Anordnung des Finanzamts muß aber, um rechtsbeständig zu sein, auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen. Denn die Finanzämter können nur die Befolgung von Anordnungen erzwingen, die sie "innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen" [4]. Die Anordnung des Finanzamts nach § 202 Abs. 1 AO kann sich den Inhalt eines unmittelbar durch Gesetz gegebenen Rechtsbefehls zu eigen machen.

C. Verbot des geschäftsmäßigen Hinweises auf die Möglichkeit von Steuerersparungen

Das in § 164 a AO enthaltene Verbot soll nach Enno Becker [5] verhüten, daß schwache Stellen der Steuergesetze durch Reklame zu Geschäftszwecken ausgebeutet werden. Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ist zu dieser Vorschrift nichts zu sagen, da sie rechtssystematisch wie das Verbot des § 163 Abs. 1 AO einzuordnen und im übrigen die Bestimmung als praktisch fast be-

1) RFH 24, 203
2) vgl. RFH 26, 183
3) RFH 13, 117; Becker § 202 Anm. 4 b
4) § 202 Abs. 1 AO
5) DJZ 1921, 756

deutungslos anzusehen ist [1]. Es ist nicht so viel verboten, wie der Wortlaut des Gesetzes zunächst annehmen läßt. Der Hinweis auf Steuererspa-rungen und Steuervorteile, die im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind, fällt nach der restriktiven gutachtlichen Auslegung des Reichsfinanzhofes [2] nicht unter § 164 a AO.

D. Verbot der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen

Die größte praktische Bedeutung kommt wohl der Ordnungsnorm des § 107 a AO. zu. Geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen, darf nur, wer dazu nach § 107 a Abs. 1 und 2 AO befugt ist [3]. Hierbei handelt es sich um ein gesetzliches Verbot, welches sich von vornherein gegen jeden unbefugt Helfenden richtet [4], ohne daß es noch einer Maßnahme des Finanzamtes bedarf. Das Finanzamt kann die ohne Zulassung ausgeübte Hilfeleistung des verbotswidrig Tätigen unter Hinweis auf § 202 AO untersagen [5]. Eine Erzwingbarkeit ist nach der Natur der Sache bei der Erteilung, Versagung, Einschränkung oder Zurücknahme der finanzbehördlichen Erlaubnis ausgeschlossen. Derartige Verwaltungsakte gestalten die Rechtslage. Bei der Versagung oder Zurücknahme der Erlaubnis bleibt es bei der Wirksamkeit des gesetzlichen Finanzbefehls mit der Folge, daß die Hilfeleistung in Steuersachen verboten ist.

Auf die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes [6] ist hier nicht näher einzugehen, weil sich daraus keine weiteren Feststellungen für den Bereich der verbotenen Hilfeleistung in Steuersachen ergeben.

---

1) Spitaler, HHSp, § 164 a, Rz. 2

2) RFH 48, 140; jetzt h. M.

3) Abs. 3 a. a. O.; Dies gilt nicht für die Erstattung wissenschaftlich begründeter Gutachten, vgl. auch Art. 2 § 2 R Berat G v. 13.12. 1935; RGBl. I 1478

4) Kein Verbot, das sich an den Steuerpflichtigen richtet, der die Hilfe in Anspruch nimmt.

5) BFH BStBl. 1955 III 121; h. M.: Riewald, § 202 Anm. 2(5), S. 201 § 107 a Anm. 1 (9), S. 323, Kühn, § 107 a Anm. 5; Tipke-Kruse, §§ 107-107 a, Rz. 5 u. § 203 Rz. 3, Spitaler-Felix, HHSp. § 202 Rz. 7, Berger, S. 117; a. A. BVerwG 1, 21;

6) v. 16.8. 1961, BGBl. I S. 1301

Eine besondere gesetzliche Grundlage, nach welcher das Finanzamt die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen kann, ist durch § 107 a Abs. 4 AO gegeben, sofern bestimmte zugelassene Tätigkeiten [1] zur Umgehung des allgemeinen Verbots mißbraucht werden. Eine solche Verbotsbefugnis besteht nach § 107 a Abs. 5 AO gegenüber den Berufsvertretungen und sonstigen in Absatz 2 Ziffer 7 a.a.O. bezeichneten Vereinigungen und Stellen, wenn eine sachgemäße Tätigkeit nicht gewährleistet ist [2]. Schließlich gibt § 199 Absatz 1 Satz 2 AO der Oberfinanzdirektion die Befugnis zur Untersagung der Tätigkeit, wenn eine rechtskräftige Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme daran vorliegt.

E. Die Ordnungsnormen der besonderen Steueraufsicht

§ 192 AO enthält Ermächtigungsvorschriften für Anordnungen, daß in Betrieben bestimmte Gewerbehandlungen nur in angemeldeten oder in solchen Räumen vorgenommen werden dürfen, deren Benutzung für diesen Zweck vom Finanzamt besonders genehmigt ist [3], daß hergestellte Erzeugnisse in bestimmter Weise gelagert, verpackt oder bezeichnet werden müssen [4]. Hier mag die Aufzählung von Beispielen genügen, da rechtliche Besonderheiten auch in dem Bereich der besonderen Steueraufsicht nicht bestehen. Die Finanzämter können im Rahmen der besonderen Steueraufsicht - ebenso wie auch sonst - nur die in Rechtsnormen vorgesehenen Anordnungen treffen. Sie können die unmittelbar kraft Gesetzes wirkenden Rechtsbefehle zum Gegenstand ihrer Finanzbefehle machen, die nach § 202 AO erzwingbar sind, so kann nach der Rechtsprechung die Bestellung eines Betriebsleiters nach § 190 AO [5] ebenso angeordnet werden wie die Freilassung des Geländestreifens für den Zollgrenzpfad [6].

---

1) § 107 a Abs. 2 Ziffer 4 und 7 bis 10 AO.
2) Zuständig ist die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde.
3) Ziffer 1 a.a.O.
4) Ziffer 2 a.a.O.
5) RFH 44, 127
6) RFH, RStBl. 1940, 315

F. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Mit den gesetzlich auferlegten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ist ein sorgfältig durchgebildetes System geschaffen worden, durch welches die Tatsachenfeststellung ermöglicht wird. Die steuerlichen Pflichten ergeben sich aus verschiedenen Bestimmungen, die zunächst nur vorschreiben, daß im Bereich des Pflichtigen Bücher oder Aufzeichnungen zu führen sind. § 160 Abs. 1 AO bestimmt, daß die in anderen Gesetzen als den Steuergesetzen begründeten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, insoweit als die Bücher und Aufzeichnungen für die Besteuerung Bedeutung haben, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen sind. Jede vorgeschriebene Buchführung ist hiernach als Grundlage für Ermittlungen zur Besteuerung des Buchführenden und Dritter vorgesehen. Nach § 161 Abs. 1 Ziffer a AO ist eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Nach Ziffer 2 dieser Bestimmung besteht eine Aufzeichnungspflicht für Zwecke der Umsatzsteuer. Durch § 160 Abs. 2 AO und die Durchführungsverordnung vom 24.3. 1932 [1] ist eine subsidiäre Aufzeichnungspflicht für Einnahmen begründet. Die in den Jahren 1935 und 1936 eingeführten Pflichten zur Aufzeichnung der Wareneingänge [2] und der Warenausgänge [3] sollen vor allem eine wirkungsvolle Nachprüfung ermöglichen. Weitere rein steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten gibt es z.B. bei der Lohnsteuer, bei der Umsatzsteuer und insbesondere auf dem Gebiet der Verkehr- und Verbrauchssteuern (vgl. § 192 Ziffer AO).
Von der Rechtsprechung ist anerkannt worden, daß die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten - abgesehen von anderen Rechtsfolgen der Nichterfüllung - erzwungen werden kann, so z. B. die Wiedereintragung von versteuertem und in Ausgang gestelltem Wein, der aber noch lagert, in das Weinsteuerbuch [4]. Nach herrschender Meinung sind Verfügungen, die auf Grund von Sollvorschrif-

1) RGBl. I S. 165
2) Vo v. 20.6. 1935, RGBl. I 752
3) Vo v. 20.6. 1936, RGBl. I S. 507
4) RFH 16, 181

ten ergehen, nicht erzwingbar [1]. Insoweit handelt es sich um Ordnungsvorschriften, in denen nur eine Empfehlung des Gesetzgebers zu sehen sein wird. Man wird nach dem Sinn und Zweck dieser Bestimmungen auch für Einzelfälle nicht zulassen dürfen, daß Finanzämter konkrete Anordnungen auf eine Sollvorschrift stützen [2].

G. Anmeldepflichten

1. Schon früher enthielten die einzelnen Steuergesetze mehr oder minder eingehende Vorschriften über die Anmeldung der Betriebe, die einer besonderen Steueraufsicht unterworfen sind. In der Reichsabgabenordnung ist in § 191 nur der allgemeine Grundsatz der Anmeldepflicht aufgenommen: "Wer Gegenstände gewinnen, herstellen oder umsetzen will, an deren Gewinnung, Herstellung oder Umsatz eine Steuerpflicht geknüpft ist, hat dies dem Finanzamt vor der Eröffnung des Betriebes anzumelden". Das gleiche gilt nach Absatz 2 der Vorschrift für den, der ein Unternehmen betreiben will, das einer besonderen Verkehrsteuer unterliegt [3].

Als Inhalt der Anmeldungen nach § 191 AO kann auf Grund der Ausführungsbestimmungen z.B. eine Beschreibung der Betriebs- und Lagerräume und der angrenzenden Räume gefordert werden. Für die Anforderung von Ergänzungen der Anmeldung wegen späterer Vorgänge und Maßnahmen in den Betrieben ist in § 192 Ziffer 5 AO die Ermächtigung gegeben. Auch in § 165 d Absatz 2 AO ist eine Meldepflicht der Betriebe geregelt: "Wer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit beginnt, hat dies dem Finanzamt zu melden". Durch diese Betriebsmeldungen sollen die Ergebnisse der Betriebsaufnahme (§ 165 AO) auf dem

1) Spitaler-Felix, HHSp., § 202 Rz. 8 S. 23,
Becker , § 202 Anm. 4 b; Berger, S. 221; Kühn, § 222 Anm. 4
2) a.A., Riewald, § 202 Anm. 2 (5) , S. 201 (für § 162 Abs. 3 AO)
3) z.B. Versicherungsteuer, Beförderungsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer.

laufenden gehalten werden. Die Ermittlung der betrieblichen Anknüpfungspunkte der Besteuerung war früher nur auf die bei Eröffnung der Betriebe vorzunehmenden Anzeigen gestützt. [1] Im Jahre 1926 ist dann die Betriebsaufnahme eingeführt worden.

2. Meldungen über Grundstückserwerbe, wie sie früher in § 51 EStAB 1926 gefordert wurden, sind nicht mehr vorgesehen. Die katastermäßige Erfassung aller Grundstücke und die Verwertung dieser Unterlagen für steuerliche Zwecke gehört aber nach wie vor zur Verwaltungspraxis. Das Finanzamt erhält die einschlägigen Mitteilungen auf Grund des § 189 b AO durch Anzeigen der Behörden, Beamten und Notare.

3. So, wie das Steuerverwaltungsrecht die zu 1) und 2) erwähnten Grundlagen zur Sicherung der Vollständigkeit in der Erfassung der Besteuerungsgegenstände im weitesten Sinn vorsieht, ist für die Steuerbehörde grundsätzlich auch jede sich im Inland aufhaltende Person als möglicher Steuerzahler von Interesse. Die Personenstandsaufnahme [2] schafft die notwendigen Grundlagen für die Erfassung aller Personen zur Veranlagung der Steuern vom Vermögen und vom Einkommen. Über die Erhebung werden Listen aufgestellt und auf Grund der polizeilich vorgeschriebenen Meldungen [3] auf dem neusten Stand gehalten. Für die nicht natürlichen Personen, die von der Personenstandsaufnahme nicht erfaßt werden, ist in § 165 d AO eine besondere Meldepflicht vorgeschrieben.

H. Die ordnungsrechtlichen Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter

Oben sind zu B bis G die besonderen Pflichten aufgezählt, die gewissen Personen im Interesse der Besteuerung auferlegt sind. Im Sinn des ersten Teils der Definition Enno Beckers[4] sind das besondere Pflichten, die das Wesen der Steueraufsicht bestimmen. Nur aus den An-

1) §§ 19, 31 PrgewStG v. 30.5.1820
2) §§ 165 bis 165 b AO
3) § 165 c AO in Verb. m. RMeldeO v. 6.1.1938, RGBl. I, S. 13
4) a.a.O., Vor § 193 Anm. 1

meldepflichten können Befugnisse des Finanzamts hergeleitet werden, die Ermittlungszwecken dienen können. Im übrigen handelt es sich um Gebote und Verbote, durch welche im Interesse der Besteuerung ein Verhalten der Bürger gefordert wird, das die Steuererhebung erleichtert. Zur Durchführung der Besteuerung gehört auch, daß die Finanzämter prüfen, ob diese besonderen Pflichten erfüllt werden. Auch das ist zur Steueraufsicht im Sinn der Definition Enno Beckers zu rechnen. Tatsächlich stehen im Rahmen der ordnungsrechtlichen Vorschriften, die von der Rechtsprechung als "steuerpolizeiliche" Vorschriften angesehen werden, die Ermittlungsbefugnisse im Vordergrund. Auch zur Polizei gehört es, daß zum Zwecke der Gefahrenabwehr Ermittlungen angestellt werden. Der Unterschied zwischen dem steuerlichen Ordnungsrecht und dem Polizeirecht liegt darin, daß zum eigentlichen polizeilichen Wirkungskreis meist andere als nur zu Ermittlungszwecken erlassene Gebote und Verbote zu rechnen sind. Im Bereich des Steuerrechts ist das anders, weil hier die Hauptaufgabe der Finanzämter darin liegt, die Steuern unverkürzt zu erheben. Diese Aufgabe wird selten dadurch erfüllt, daß entweder die Steuerermittlung ohne Beziehung zum steuerlichen Ordnungsrecht oder "steuerpolizeiliche" Tätigkeit ohne Beziehung zur Steuererhebung ausgeübt wird. Prüft zum Beispiel das Finanzamt, ob fingierte Konten geführt werden, so wird es sich nicht ausschließlich um Ermittlungen bezüglich § 163 Abs. 1 AO handeln, sondern auch darum, ob etwa durch den ordnungsrechtlichen Verstoß Steuereinnahmen verkürzt worden sind. Ebenso ist es bei der Prüfung, ob die Ordnungsnormen der besonderen Steueraufsicht eingehalten und ob die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erfüllt werden. Die praktische Bedeutung der selbständigen ordnungsrechtlichen Ermittlungsbefugnisse wird vor allem jedoch an dem Verbot der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen deutlich. Hier zeigt sich nämlich, daß das Finanzamt auch dann nach dem ordnungsrechtlichen Verstoß forschen kann, wenn kein Zweifel an der zutreffenden Steuerentrichtung trotz der verbotenen Hilfeleistung besteht. Das zeigt die grundsätzliche Selbständigkeit der ordnungsrechtlichen Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter. Die gesetzlichen Grundlagen sind in § 175 AO und in den Prüfungsbefugnissen nach §§ 162 Abs. 9 und 10, 193, 195 AO enthalten, die nachstehend behandelt werden.

3. Die Betriebsprüfungsbefugnisse

Von der Betriebsprüfung handeln in erster Linie die Absätze 9 und 10 des § 162 AO. Die heutige Betriebsprüfung, die von der Finanzverwaltung als einheitliches Rechtsinstitut gehandhabt wird, ist nach dem bildlichen Ausdruck Riewalds [1] aus verschiedenen Wurzeln zusammengewachsen, die heute noch in der Reichsabgabenordnung stehen. Zum Teil ist dort nicht mehr erkennbar, wie diese Wurzeln in der Praxis und Rechtsprechung weitergewachsen sind.

Die erste Grundlage liegt in § 162 Absatz 9 Satz 1 AO, mit dem ursprünglich der § 162 AO endete, in Verbindung mit § 195 AO. "Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden." Diese Vorschrift über die Buchprüfung war von vornherein als Grundlage für eine im Verwaltungswege auszubauende Buch- und Betriebsprüfung großen Umfangs gedacht [2] Dieser Gedanke wurde im Jahre 1925 fortgeführt, indem der Absatz 10 hinzugefügt wurde. Die Rechtseinrichtung der Betriebsprüfung wurde geschaffen durch den Satz : "Die Prüfung hat sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können", zunächst allerdings ausdrücklich nur für die turnusmäßige ordentliche Betriebsprüfung. Auf Grund des § 162 Absatz 10 AO ist dann unter dem 9.11.1925 [3] die "Verordnung zur Durchführung von Buch- und Betriebsprüfungen" erlassen worden. Ohne Beschränkung auf die spezielle gesetzliche Grundlage wurde verordnet, daß Buch- und Betriebsprüfungen nicht nur bei Großbetrieben, sondern bei allen Betrieben zulässig sein sollten. Während durch § 162 Absatz 10 AO der Finanzverwaltung die gesetzliche Pflicht auferlegt war, Großbetriebe fortlaufend mindestens alle drei Jahre einer ordentlichen Betriebsprüfung zu unterwerfen, wurde hieraus nur ein Mindesmaß für die Vornahme von Buch- und Betriebsprüfungen gefolgert. Ganz allgemein konnten außerordentliche Buch- und Betriebsprüfungen unabhängig von den ordentlichen vorgenommenen werden, wenn ein besonderer Anlaß

1) a.a.O., § 162 Anm. 7 (1), S. 44
2) Becker, § 162 Anm. 5 Abs. 2
3) § 2 Abs. 2 der VO v. 9.11.1925

dazu vorlag, insbesondere, wenn sich Bedenken gegen die Richtigkeit von Angaben eines Steuerpflichtigen oder gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ergaben. [1] Die nicht ganz klare Rechtslage hinsichtlich der Zulässigkeit einer Buch- und Betriebsprüfung wurde im Jahre 1930 durch die Schaffung weiterer Rechtsgrundlagen in den §§ 193 und 201 AO bereinigt. Das Recht zur Nachschau (§ 193 AO) und das Recht zur Steueraufsicht wurden soweit ausgedehnt, daß die Betriebsprüfungsbefugnisse in den jetzt geltenden Vorschriften ihre volle Rechtsgrundlage finden. [2] Durch Erlaß vom 26.4.1926 ist der Buch- und Betriebsprüfungsdienst ausgestaltet [3] und inzwischen immer weiter verwollkommnet, ohne daß die hier zu behandelnden rechtlichen Grundlagen für die Betriebsprüfungsbefugnisse berührt worden sind. Dem Zuge der Entwicklung folgend und sie bestätigend, hat der Gesetzgeber im Jahre 1950 die Herauslösung des Steuerfahndungsdienstes aus dem sachlichen Aufgabenbereich der Finanzämter und seine organisatorische Umgestaltung bzw. Zusammenfassung außerhalb der Finanzämter in dem Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) anerkannt. [4] Nach § 22 Satz 2 FVG haben "die Beamten des Steuerfahndungsdienstes die Ermittlungsbefugnisse, die den Beamten der Finanzämter zustehen." Damit ist klargestellt, daß die Steuerfahndungsstellen im Ermittlungsbereich selbständig eine Funktion der Finanzämter ausüben. Wenn im übrigen die Beamten des Steuerfahndungsdienstes als "Kriminalpolizei der Finanzverwaltung" Steuerstraftaten verfolgen und insoweit über Befugnisse verfügen, die über die "normalen" Betriebsprüfungsbefugnisse hinausgehen, so ist doch der sachliche Aufgabenbereich jedenfalls nicht auf Ermittlungen begrenzt oder eingeschränkt, zu denen die weitergehenden Befugnisse der Strafverfolgungsbehörden erforderlich sind. [5] Eine Betriebsprüfung im eigentlichen Sinn liegt an sich nur vor, wenn sie das oben angegebene umfassende Ergebnis als Ziel hat. [6] Nach § 1 Absatz 2 der Verordnung vom 9.11.1925 gilt die Aufklärung einzelner Punkte auch dann nicht als Buch- und Betriebsprüfung,

1) § 2 Abs. 2 der VO v. 9.11.1925
2) Riewald, § 162 Anm. 7 (3), S. 45
3) Becker, § 162 Anm. 6 am Ende
4) BFH BStBl 1963 III 49, ebenso BVerfG 2 BvR 106/63 vom 15.5.1963
5) BFH a.a.O., ablehnend Laule, StRK-Anm. AO § 147 R. 31
6) § 162 Abs. 10 Satz 2 AO

wenn aus diesem Anlaß Einsicht in Geschäftsbücher, Geschäftspapiere, Aufzeichnungen und dergleichen oder in sonstige Einzelheiten der Betriebsführung genommen wird. Die Ermächtigung zur Vornahme von Betriebsprüfungen konnte aber nicht dahin verstanden werden, daß die Finanzämter nur Betriebsprüfungen in diesem umfassenden Sinn vornehmen dürften. [1] Die ordentlichen Buch- und Betriebsprüfungen sollten ein vollständiges Bild von der gesamten Betriebsführung geben. [2] Jedoch stand der früheren Muß-Vorschrift des § 162 Absatz 10 Satz 2 AO gegenüber, daß der Betriebsprüfungsdienst gar nicht in der Lage war, den gesetzlichen Geboten der Prüfung im Turnus von drei Jahren und der absolut vollständigen Prüfung zu genügen. Die Vorschrift ist daher durch Gesetz vom 2. 3.1959 [3] geändert worden. Das gesetzliche Gebot zu einer umfassenden Prüfung ist wegefallen, ohne daß die Betriebsprüfungsbefugnisse dadurch eingeschränkt wären. [4] Die Finanzverwaltung hat aber dadurch in dem erforderlichen Umfang freiere Hand gewonnen. Ob, in welchem Umfang und in welcher Richtung die Betriebsprüfung vorgenommen werden soll, bestimmt das Finanzamt nach seinem Ermessen. Das Finanzamt kann die Steuerpflichtigen auswählen, bei denen es eine außerordentliche Betriebsprüfung durchführen will. [5] Die von der Betriebsprüfung umfaßte Buchprüfung erstreckt sich, wie schon § 162 Absatz 9 AO klar ergibt, nicht nur auf die formelle, technische Seite der Buchführung, sondern auch auf die sachliche Richtigkeit der Buchführung und der darauf gestützten Angaben des Steuerpflichtigen. Die Buch- und Betriebsprüfungen sind also keineswegs darauf beschränkt, nur den jeweiligen Stand der Buchführung zu prüfen, um die künftigen Steuern zu sichern, sondern es ist auch festzustellen, ob die Steuern bisher richtig entrichtet worden sind. [6] Aus der Prüfungsbefugnis ergibt sich ohne weiteres das Recht des Finanzamts, alle diejenigen Fragen zu stellen, die eine pflichgemäße Prüfung mit sich bringt, und ohne deren Beantwortung sich z.B. die sachliche Richtigkeit

---

1) Riewald, § 162 Anm. 7 (8), S. 46
2) § 3 der VO v. 9.11.1925 für die ordentlichen Prüfungen
3) BGBl. I S. 77
4) Spitaler-Niemann, HHSp, § 162 Rz. 33; Tipke-Kruse, § 162 Rz. 14
5) so auch BVerfG a.a.O.
6) Becker, Vor § 193 Anm. 1

des Bücherinhalts gar nicht beurteilen läßt.[1] § 195 AO bekräftigt Einzelheiten des Inhalts der Prüfungsbefugnis, unter anderem diese grundlegende Verpflichtung zur Erteilung von Auskünften und Nachweisungen, die für die Prüfung erforderlich sind.

4. Die sonstigen einzelnen Ermittlungsbefugnisse der Steueraufsicht

a) Prüfungen, die in einer weniger umfassenden Weise durchgeführt werden, als es den Vorstellungen über die Betriebsprüfung entspricht, werden als "Nachschau" bezeichnet. Diese Befugnis ist noch heute in der äußerlich selbständigen Vorschrift des § 193 AO enthalten. Der Reichsfinanzhof hat in einem Gutachten vom 9.7.1932 [2] gezeigt, daß die rechtlichen Unterschiede zwischen Buchprüfung, Betriebsprüfung und Nachschau durch die geschichtliche Entwicklung wie auch die praktische Durchführung verwischt sind. Wenn auch bei der Verbrauchsteuer-Nachschau mehr der Besuch der gewerblichen Räume zur Überwachung des Produktionsprozesses und der zur Sicherung der Steuer getroffenen Maßnahmen und Einrichtungen hervorzutreten schien, so ergab es sich auf Grund der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, daß auch hier die Ermittlungen von den zu führenden Büchern und Aufzeichnungen ausgingen oder in solche Nachprüfungen einmündeten. Bei der Umsatzsteuer ist die Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen der gegebene Ausgangspunkt für die praktische Durchführung einer Nachschau. Die Buchprüfung, Betriebsprüfung und Nachschau lassen sich praktisch nicht voneinander abgrenzen, weil mit diesen Maßnahmen von verschiedenen Ausgangspunkten, dem Inhalt der Bücher und Aufzeichnungen bzw. dem tatsächlichen technisch-wirtschaftlichen Gebaren des Betriebes, dasselbe Ziel erstrebt wird.

b) Die grundlegende Vorschrift des § 195 AO knüpft an jede Prüfungsbefugnis der Finanzämter eine Auskunfts- und Nachweisungspflicht der Steuerpflichtigen und ihrer Angestellten. Sieht man in der einfachen Auskunft und in der Darlegung die weniger scharf eingreifenden Formen der Fragestellung [3], so besteht bei den Steueraufsichtsmitteln kein grundlegender

1) RFH Kartei AO § 162 Abs. 9 R. 1
2) RFH 31, 329
3) siehe oben Seite 68

Unterschied gegenüber den im Steuerermittlungsverfahren vorgesehenen Maßnahmen, wenn auch das "Prüfungsverfahren" von vornherein einem anderen Aufbau folgt als etwa das Steuerermittlungsverfahren. Das folgt aber aus der andersartigen Verfahrenssituation. Eine Steueraufsichtsprüfung, die das künftige Steueraufkommen sichern soll, die also vor der Entstehung einer Steuerschuld ansetzt, kann auch an keine Steuererklärungsauskunft anknüpfen. Eine Prüfung im Steueraufsichtswege, durch die ermittelt werden soll, ob die Steuern bisher in zutreffender Höhe angemeldet, veranlagt oder sonst festgesetzt worden sind, braucht das Steuererklärungsverfahren nicht, weil die Auskünfte des Steuerpflichtigen in dem vorangegangenen Ermittlungsverfahren bereits eingeholt worden sind. Es bleibt nur noch die Unabhängigkeit der Steueraufsicht von dem einzelnen Steuerermittlungsverfahren zu prüfen. Die Steueraufsicht kann auch im Rahmen der Ermittlungen bei Nachprüfung einer Steuererklärung ausgeübt werden [1]. Hier zeigt sich besonders deutlich, daß für eine Unterscheidung von Steuerermittlungsverfahren und Prüfungsverfahren keine Berechtigung anzuerkennen ist. Es müßte sinnlos erscheinen, wenn man irgendeine Subsidiarität der steueraufsichtlichen Prüfung gegenüber dem Steuerermittlungsverfahren annehmen wollte. Was das Finanzamt nach Abschluß der Steuerermittlung und Festsetzung "prüfen" kann, muß es schon vorher "ermitteln" dürfen. Bei dieser Tätigkeit ist nicht zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht zu unterscheiden. Man denke etwa an die Fälle des § 100 Absatz 2 AO. Hier sind sachliche Unterschiede nicht zu erkennen, die einen Anhalt für die Zurechnung des Betriebsprüfungsverfahrens zur "Steuerermittlung" oder zur "Steueraufsicht" geben. Welcher Unterschied für das Prüfungsverfahren sollte bestehen, wenn etwa für einen dreijährigen Prüfungszeitraum im ersten Jahr eine rechtskräftige Veranlagung, im zweiten Jahr eine vorläufige Veranlagung und im dritten Jahr eine Steuererklärung ohne Veranlagung vorliegt? Die Folge oder der Abschluß des Betriebsprüfungsverfahrens kann darin liegen, daß das Finanzamt die rechtskräftige Veranlagung "berichtigt" [2], die vorläufige Veranlagung endgültig [3] und die dritte Veranlagung erstmalig durchführt. Unterschiedliche Verfahrensbefugnisse können hier nicht hervorgehoben werden, weil Zweck der Prüfungen in solchen Fällen jeweils die konkreten Steuerfestsetzungen sind.

---

1) RFH 10, 209 (210); Becker, Vor § 193 Anm. 1

2) § 222 AO

3) § 225 AO

c) In dem hier zu untersuchenden Bereich hat auch die "allgemeine Steueraufsicht" - abgesehen von der unten noch zu behandelnden Änderung für eidesstattliche Versicherungen - keine Veränderung der Befugnisse des Finanzamts gebracht. Die gegenüber den Steuerpflichtigen und sonstigen Personen zulässige "besondere Steueraufsicht" war, wie in der Hauptsache auch die Prüfungsbefugnisse, eine "Tatbestandsaufsicht", wenn auch ihr Anknüpfungspunkt bei der besonderen Steueraufsicht die dem Finanzamt bekannte Person sein mußte. Das Neue an der durch § 201 AO eingeführten allgemeinen "Tatbestandsaufsicht" war - außer der neuen eidesstattlichen Versicherung - nur die neue Ermittlung gegen unbekannte Personen, die ihren Anknüpfungspunkt bei der Auskunftspflicht Dritter haben mußte.

d) Die Unterscheidbarkeit der Ermittlungsbefugnisse hängt wesentlich von den Ermittlungszielen ab. In den bisherigen Ausführungen ist versucht worden, den einzelnen Steueranspruch als Ermittlungsziel im Steuerermittlungsverfahren, im Betriebsprüfungsverfahren und in den weniger umfassenden Nachschauermittlungen usw. deutlich hervorzuheben. Wie aber auch schon gezeigt wurde [1], kann die Beschaffung von Kontrollmaterial - von Mißbrauchsfällen abgesehen [2] - als Nebenzweck der beschriebenen Ermittlungen in den Steuerermittlungs- und sonstigen Verfahren festgestellt werden. Dem Wesen der Steueraufsicht entspricht es, daß die Kontrollzwecke verselbständigt werden können, indem die Ermittlungen nicht unmittelbar auf die Prüfung eines Steueranspruchs gerichtet werden. Nach § 194 Absatz 1 AO ist auch jede zu statistischen Zwecken erforderliche Auskunft zu erteilen. Man wird hier also einen selbständigen Bereich der Steueraufsicht anerkennen können. Allerdings hat diese Selbständigkeit keine große Bedeutung, weil statistische Erkenntnismöglichkeiten von den Finanzämtern hauptsächlich in anderer Weise ausgenutzt werden. Zum Teil werden in den einzelnen Finanzämtern sogenannte "Branchenveranlagungen" durchgeführt. Dann werden zum Beispiel die sämtlichen Veranlagungen der Bäcker oder Schlachter oder einer anderen Branche für die Bearbeitung eines Veranlagungszeitraumes in einer Dienststelle zusammengefaßt, um die Erkenntnismöglichkeiten des äußeren Betriebsvergleiches auszunutzen. Die Organisation des Betriebsprüfungsdienstes nutzt dieselben Möglichkeiten durch überwiegende Spezialisierung der Beamten zu Branchen-Prüfern. Statistische Vergleichsunterlagen werden

1) oben IV, 2, Seite 71
2) vgl. oben, Seite 72

auch durch die sogenannten Richtsatzprüfungen geschaffen. Besonders ausgewählte Betriebe werden besonders eingehenden Prüfungen unterworfen, um allgemeine Richtsätze für eine bestimmte Branche zu ermitteln. Der Erfolg der Steuerverwaltungsarbeit hängt in erster Linie von vielen verschiedenen, überaus umfangreichen, organisatorisch nicht leicht zu bewältigenden, sich im inneren Dienst vollziehenden Vorarbeiten ab.

e) Bei den Ermittlungsbefugnissen, die der Steueraufsicht zugerechnet werden, ist noch die sogenannte "Verdachtsnachschau" zu behandeln, die in § 193 Absatz 2 AO geregelt ist. Nach mehreren Ergänzungen erhielt die Vorschrift ihre heutige Fassung seit dem 1.1. 1935 [1], wonach das Nachschaurecht unter bestimmten Voraussetzungen auch für Gebäude, befriedete Besitztümer, Schiffe und andere Fahrzeuge besteht. Bis 1930 [2] war die Nachschau nur möglich in Betrieben, die der Steueraufsicht unterliegen. Dann wurde sie auch bei Unternehmern und Unternehmen, die einer Steuer unterliegen oder bei denen eine Steuerpflicht in Betracht kommt, zugelassen. Gleichzeitig wurde das Nachschaurecht auf Gebäude, befriedere Besitztümer und Schiffe ausgedehnt, sofern der Verdacht besteht, daß darin Schmuggler oder Schmugglerwaren befinden. Während bis dahin das Recht der Zollverwaltung, Personen nach zollbaren und einfuhrverbotenen Waren zu untersuchen, in dem Augenblick endete, wenn sich die Person auf einem privaten befriedeten Besitztum befand, erstreckt sich das Nachschaurecht jetzt auch auf diese Räume [3]. Seit 1935 ist die Befugnis auch auf verbrauchsteuerpflichtige, aber nicht versteuerte Waren ausgedehnt worden. Im Zollgrenzbezirk haben die Behörden weitergehende Befugnisse[4].

An dem Rechtsinstitut der Verdachtsnachschau wird die enge Verflechtung der finanzamtlichen Ermittlungsbefugnisse besonders deutlich, weil gerade in diesen Fällen der Verfolgte vielfach als Steuerhinterzieher in Betracht kommt. Es ist schwierig, die Verfolgung des Steuervergehens von der Verfolgung des Steueranspruchs abzugrenzen. Die Zulässigkeit des Zwanges gegen den Verfolgten im Verwaltungsverfahren steht in einem Gegensatz zu den Beschränkungen des Zwanges gegen die Person des Beschuldigten, die im Strafverfahren gelten [5]. Wie bei der Verdachtsnachschau, so kön-

1) § 21 Teil 18 StAnpG.
2) Teil 39 des NotVO v. 1.12.1930
3) RdF Erl.S. 1151/10680 IV v.22.12.1930,RStBl. 193o,823
5) §§ 69 ff. ZG 1961
6) § 438 AO

nen sich im gesamten Besteuerungsverfahren die Strafverfolgung und die Steuerermittlung verbinden. Ihre Unterscheidung ist von großer Bedeutung. Wenn man aber fragt, welche selbständige Bedeutung der Steueraufsicht zukommt, so kann ihr Selbstzweck nicht anerkannt werden. Sie wird in die Strafverfolgung oder die Steuerermittlung einmünden müssen.

5. Die in eigener Sache Auskunftspflichtigen bei der Steueraufsicht

Im Bereich der Steueraufsicht kennt das Gesetz keinen allgemeinen Begriff für die "Pflichtigen". Die Reichsabgabenordnung regelt nämlich nur in verschiedenen Vorschriften die Pflichten der Personen, die einer konkreten Form der besonderen Steueraufsicht unterworfen sind[1]. Bisher ist die Frage weitgehend ungeklärt geblieben, welche Rechte diesen Personen durch Verfahrensvorschriften gewährt werden. Wenn man die Bestimmungen über die Auskunftspflicht im Ermittlungsverfahren sinngemäß auf die Steueraufsicht anwenden will, muß festgestellt werden, welche Personen bei der Steueraufsicht den "Steuerpflichtigen"im verfahrensrechtlichen Sinn [2] entsprechen. Das Verwaltungsverfahren der Steueraufsicht setzt -ebenso wie das Steuerermittlungsverfahren - eine Beziehung der handelnden Behörde zu außerhalb dieser Behörde stehenden Personen voraus. Aus dieser Beziehung ergibt sich das Beteiligungsverhältnis, das für die rechtliche Stellung im Verwaltungsverfahren von Bedeutung ist. Die neueren "Verwaltungsverfahrensgesetze"[3] bestimmten den Begriff der "Beteiligten". In diesem Sinn gibt es auch im Steueraufsichtsverfahren "Beteiligte", nämlich den Betroffenen, der der Betriebsprüfung, der Nachschau usw. unterliegt, oder denjenigen, an den das Finanzamt einen Verwaltungsakt auf dem Gebiet des Ord-

1) siehe Seite 82 (Betriebsprüfungsbefugnisse), Seite 85 (Nachschaubefugnisse), Seite 86 (Befugnisse aus § 195 AO) und Seite 88 (Verdachtsnachschau)

2) für das Steuerermittlungsverfahren siehe oben Seite 65

3) § 8 des Gesetzes über das Verfahren der Berliner Verwaltung vom 2.10. 1958 (GVBl. S. 951); vgl. auch § 12 des Musterentwurfs eines Verwaltungsverfahrensgesetzes 1963

nungsrechtes zu richten beabsichtigt. Regelmäßig bestehen auch keine Zweifel über die verfahrensrechtlichen Beziehungen zwischen dem Finanzamt und demjenigen, über welchen es die Steueraufsicht ausübt, so z.B., wenn das Finanzamt von seiner Nachschaubefugnis Gebrauch macht oder eine Betriebsprüfung vornimmt. Die Unterscheidung zwischen der Auskunftspflicht des "Steuerpflichtigen" (§ 170 AO) und jener des "Dritten", der nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist (§ 175 Abs. 1 AO) ist jedoch auch bei der Steueraufsicht von Bedeutung, und zwar aus den Gründen, die auch im Steuerermittlungsverfahren für die Bestimmung der "Steuerpflichtigen" und der "Auskunftspersonen" maßgebend sind. Am Verfahren unbeteiligte "Dritte" sind nicht diejenigen Personen, die im einzelnen Steuerverfahren die gleiche zentrale Stellung einnehmen, die sonst der Steuerpflichtige innehat [1]. Für die Prüfungsbefugnisse der Finanzämter besteht nach § 195 AO eine der Auskunftspflicht der "Steuerpflichtigen" entsprechende Verpflichtung auch für deren "Angestellte".

Es kann aber auch unklar und schwierig sein, im konkreten Fall den in eigener Sache Auskunftspflichtigen zu bestimmen. Dies ist z.B. zunächst unmöglich im "Verfahren gegen Unbekannt" [2]. Hier liegt die Grenze zwischen den Ermittlungen durch Befragung des Pflichtigen einerseits und der Inanspruchnahme Dritter andererseits. Die Auskunftspflichten Dritter im Besteuerungsverfahren sind hier noch nicht im einzelnen zu behandeln. Es ist aber auf folgende Besonderheiten der Auskunftspflichten im Steueraufsichtsverfahren einzugehen. In der Rechtsprechung und im Schrifttum ist bisher nicht deutlich geworden, daß § 175 AO für die Auskunftspflicht des "Beteiligten" gilt, wenn das Finanzamt Auskünfte über die Beachtung von Ordnungsvorschriften verlangt. Soweit derartige Auskünfte zugleich für die Zwecke der Steuerermittlung verlangt werden, ist der Beteiligte zugleich auch "Steuerpflichtiger" im verfahrensrechtlichen Sinn. Es ist aber auch möglich, daß ein Steueranspruch nicht in Betracht kommt, daß aber zu prüfen ist, ob z.B. fingierte Konten [3] geführt werden oder unzulässige Hilfe in Steuersachen geleistet wird [4]. Der Wortlaut des § 175 AO

1) Riewald, S. 89; Spitaler-Felix, HHSp, § 170 Rz. 4
2) siehe Seite 27 und insbesondere Seite 108 u. ff.
3) oben Seite 75
4) oben Seite 76

ist nicht so eng, daß hier immer nur die Auskunftspflicht "dritter Personen" gemeint sein müßte. [1] Es ist nämlich - wie nach dem Exkurs (Seite 74) deutlich ist - nur eines der Ziele der Auskunftsersuchen, sich über eine Steuerpflicht zu vergewissern. Der Begriff des "Dritten im Sinn des § 175 AO" hat zwar einen bedeutsamen verfahrensmäßigen Gehalt bei der Abgrenzung gegenüber dem des beteiligten Steuerpflichtigen. Für die Auskunftspflicht ist aber vor allem darauf abzustellen, ob der Befragte nach irgendeinem Gesichtspunkt als Dritter, wie ein Zeuge im Prozeß, oder als Beteiligter in Betracht kommt. [2] Für die Auskunftspflicht des Beteiligten im Steueraufsichtsverfahren kommt es darauf an, ob § 176 AO dahin auszulegen ist, daß der Befragte ein Auskunftsverweigerungsrecht wegen Gefahr einer Strafverfolgung hat. [3] Da im Steueraufsichtsverfahren auch für die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen anderes gilt als für die Auskunftspflicht Dritter, wie § 209 AO ausdrückt, muß auch insoweit festgestellt werden, ob bei der Steueraufsicht die für den Steuerpflichtigen geltenden Sonderbestimmungen für die sonstigen Beteiligten anzuwenden sind. [4]

Eine Begrenzung der Steueraufsichtsbefugnisse folgt aus dem Zweck der Maßnahmen: eine Betriebsprüfung usw. darf nur zu dem Zweck angeordnet werden, die steuerlichen Verhältnisse des zu prüfenden Betriebes aufzuklären. [5] Das folgt auch aus den gesetzlichen Ausnahmen, nach denen die Maßnahmen auch insoweit zulässig sind, als es sich nicht um die Verhältnisse des Geprüften, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die in seinem Dienst gestanden haben oder stehen [6] Dies ist vor allem von Bedeutung für die Auskunftsverweigerungsrechte "dritter Auskunftspersonen". [7] Die Beschränkungen der Prüfungsbefugnisse und der von ihnen umfaßten Auskunftsbefugnisse sind durch die Einführung der sogenannten allgemeinen Steueraufsicht nicht geändert worden, obwohl

---

1) vgl. aber Riewald, § 175 Anm. 1 (3)
2) unten Seite 94 ff., auch Spitaler-Felix, HHSp, § 175 Rz. 4
3) siehe unten Seite 109
4) siehe unten Seite 129
5) RFH 21, 1; 25, 119; ständige Rechtsprechung
6) § 162 Abs. 9 Satz 2; § 193 Abs. 1 Satz 2 AO
7) unten Seite 108

gerade hierdurch die Ermittlung der unbekannten Steuerfälle und der unbekannten Steuerpflichtigen zugelassen wurde. [1)]

Im übrigen darf das Finanzamt genau wie im Steuerermittlungsverfahren auch bei der Ausübung der Steueraufsicht die beiläufig erlangten Kenntnisse über die Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger verwerten. Die Sammlung von Material für Kontrollmitteilungen gehört zu den Aufgaben der Betriebsprüfung [2)]. Aus praktischen Gründen wird man kaum eine eindeutige Abgrenzung einzelner unzulässiger Prüfungshandlungen vornehmen können, wenn man von den Mißbrauchsfällen absieht [3)].

VI. Zusammenfassung

Sucht man nun nach den Unterschieden der bisher behandelten Befugnisse des Finanzamts im sogenannten Steuerermittlungsverfahren und den Befugnissen bei der Steueraufsicht, so ergibt sich zunächst folgendes:

1. Die sogenannten Steueraufsichtsbefugnisse umfassen auch andere als nur Ermittlungsbefugnisse. Zur Steueraufsicht werden auch die steuerlich bedingten Ordnungsnormen gerechnet. Diese Vorschriften enthalten konkrete oder abstrakte, d.h. durch das Finanzamt konkretisierbare Handlungsnormen mit Geboten oder Verboten, welche die künftige Besteuerung sichern und nachträgliche Prüfungen ermöglichen sollen. Die steueraufsichtlichen Ermittlungsbefugnisse betreffen also auch Überwachungsrechte in Bezug auf die Einhaltung der steuerlich bedingten Ordnungsnormen.

2. Die Befugnisse der Finanzämter gegenüber Personen, die vom Steuerermittlungsverfahren oder von Steueraufsichtsmaßnahmen in eigener Sache betroffen sind, ergeben sich de lege lata jeweils aus besonderen gesetzlichen Vorschriften.

---

1) siehe Seite 27

2) siehe Seite 71

3) Riewald, § 162 Anm. 8 (3), S. 48
vgl. den von Ehlers StbJ 1959/60, S. 523 (551) geschilderten Fall; siehe oben Seite 72f.

3. Bei der Betriebsprüfung und Nachschau können die finanzamtlichen Befugnisse auch dann ohne weiteres geltend gemacht werden, wenn die Ermittlungen gegen Arbeitnehmer des Pflichtigen geführt werden. Dies muß als Besonderheit der Steueraufsicht angesehen werden, da im Steuerermittlungsverfahren der Steuerpflichtige nur Ermittlungsgegener in seinen Angelegenheiten sein kann.

4. Aus der Natur der Sache folgt eine Verfahrensbindung der Befugnisse im Steuerermittlungsverfahren. Das Verfahren hat einen erkennbaren Anfang, wenn es auch meist formlos eröffnet wird. Es endet mit der konkreten Entscheidung über den Steueranspruch. Nach seiner Beendigung können also auch keine weiteren "Ermittlungsbefugnisse" entstehen, wenn man sich eng an den Begriff des Steuerermittlungsverfahrens hält. Es ist eine andere Frage, ob "Prüfungsbefugnisse" bestehen oder wegen neuer Tatsachen (§ 222 AO) ein erneutes Ermittlungsverfahren durchgeführt wird-

Die Steueraufsichtsbefugnisse bestehen dagegen in Permanenz, sie geben dauernde Kontrollrechte. Das Finanzamz prüft nicht nur einen konkreten Steueranspruch, sondern es wählt nach seinem pflichtmäßigen Ermessen Pflichtige aus, Bei denen es prüft, ob die gesetzlichen Pflichten erfüllt sind.

5. Die feststellbaren Unterschiede der Befugnisse in den genannten Verfahren können aber nur gewürdigt werden, wenn das jeweils Wesentliche in Betracht gezogen wird.
Zur Steueraufsicht stehen den Finanzämtern "auch außerhalb eines Steuererermittlungsverfahrens" [1] Ermittlungsbefugnisse zu, die aber nicht zuletzt darauf gerichtet sind, die Höhe entstandener Steuerschulden in konkreten Einzelfällen festzustellen. Man sagt, die Steueraufsicht habe keine subsidiäre Bedeutung. Sie steht also gleichberechtigt neben dem Steuerermittlungsverfahren. Die Unabhängigkeit der Steueraufsichtsbefugnisse von dem Steuerermittlungsverfahren zeigt sich zwar in dem rein zeitlichen Verhältnis ihrer Anwendungsmöglichkeiten. Auch mögen die Ermittlungen, die das Finanzamt gegenüber bestimmten Pflichtigen im Rahmen der Steueraufsicht anwenden kann, zusätzlich auf rein ordnungsrechtliche Sachverhalte gerichtet werden können. Soweit sie aber feststellen sollen,

1) vgl. § 193 Abs. 1 Satz 1 AO

welche Steuerschuld in einem konkreten Einzelfall entstanden ist, kann aus der Natur der Sache im Wesentlichen ein Unterschied zwischen den Steuerermittlungsbefugnissen und irgendeiner Form der Steueraufsicht nicht bestehen.
Schließlich stellt man fest, daß die Ermittlungsbefugnis im Tatbestandsbereich von der Auskunft des Pflichtigen bis zu einer Stufenfolge möglicher Beweiserhebungen reicht. Welche Unterschiede bei der Auswahl und Anwendung der verschiedenen Befugnisse im Ermessensbereich bestehen, ist weiter unten noch zu prüfen.

Dritter Abschnitt

Die Auskunftpflichten Dritter im Besteuerungsverfahren

I. Übersicht

Nach dem Sinn und Zweck der auskunftsrechtlichen Inpflichtnahme ist in der Reichsabgabenordnung die Abgrenzung zweier Personenkreise vorgenommen worden. Zu der einen Gruppe gehören diejenigen Personen, die die weitreichenden Mitwirkungspflichten haben, die das Gesetz für die Steuerpflichtigen vorsieht. Hierzu gehören die beteiligten "Steuerpflichtigen" im Steuerermittlungsverfahren und die in eigener Sache Auskunftspflichtigen bei der Steueraufsicht, insbesondere im Betriebsprüfungsverfahren und bei der Überwachung der besonderen Steueraufsicht die duldungs- und auskunftspflichtigen Personen und Unternehmen mit ihren Arbeitnehmern [1]. Die andere Gruppe bilden die außerhalb eines bestimmten Verfahrens stehenden unbeteiligten und verfahrensfremden Personen, welche § 175 AO meint. Auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat nach § 175 AO dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind.
Bei der Auskunftspflicht Dritter sind vor allem zwei Fallgruppen zu nennen. Die eine Gruppe wird durch folgende Sachverhaltsmerkmale bestimmt: Das Finanzamt verlangt von einer Auskunftsperson Angaben

1) §§ 162 Abs. 9, 193 Abs. 1, 195 AO siehe auch oben Seite 91

über bestimmte von der Auskunftsperson getätigte Geschäfte [1]. Derartige Auskünfte werden von den Finanzämtern gefordert, um entweder überhaupt erst die Person der in Betracht kommenden Steuerpflichtigen zu ermitteln oder um Material für die Nachprüfung von Angaben bestimmter, d.h. dem Finanzamt schon namentlich bekannter Steuerpflichtiger zu erhalten. Die andere Fallgruppe wird charakterisiert durch ihre Bezogenheit auf das steuerliche Ordnungsrecht. Hier sind diejenigen Auskünfte zu nennen, mit denen das Finanzamt die Bekanntgabe von Tatsachen erstrebt, welche sich nur auf die Erfüllung formeller steuerlicher Pflichten beziehen. Derartige Auskünfte betreffen also die ausschließliche Überwachung, ob die steuerlichen Ordnungsvorschriften beachtet werden, ob z.B. verbotswidrig fingierte Konten geführt oder nach § 164 a AO verbotene Hinweise erteilt oder unerlaubte Hilfen in Steuersachen geleistet werden.

---

1) Auskunft über Schmiergeldempfänger: RFH 30, 233; Auskunft der Sozialversicherungsträger über Rentenempfänger: RFH 33, 248; Auskunft über Honorarzahlungen an freie Mitarbeiter einer Zeitung: BFH 56, 65; desgl. an die vom Theater beschäftigten Künstler: RFH StW 1923 Nr. 45; über Provisionszahlungen an Handelsvertreter: FG Hannover, BB 1954, 151; Auskunft einer Arztvereinigung über Honorare, Abzüge und Guthaben bestimmter der Vereinigung angehörender Ärzte: RFH 20, 50 = StW 1927 Nr. 4; RFH StW 1927 Nr. 424 und 425; Auskunft eines Großhändlers über Lieferungen an bestimmte Abnehmer: Lederhändler RFH StW 1922 Nr. 74; Zuckerfabrik RFH StW 1923 Nr. 118; Mehllieferungen RFH StW 1925 Nr. 173; VG Würzburg, BB 1951, 241 betr. Lieferungen eines Weingroßhändlers; Sägewerk FG Freiburg, EFG 1957 Nr. 218;
Von Zeitungen werden Auskünfte über Namen der Auftraggeber von Chiffre-Anzeigen verlangt: RFH 42; 282; BFH BStBl. 1952 III S. 52, 1959 III S. 413;
Besonders bedeutsam sind Auskunftsersuchen an Banken, um die steuerlichen Verhältnisse der Bankkunden zu überprüfen, weil hier das Bankgeheimnis gegenüber den fiskalischen Interessen des Staates zurücktreten muß.

II. Die auskunftspflichtigen Dritten und die Beistandspflichtigen.

1. Die auskunftspflichtigen Dritten

Als Dritte (Auskunftspersonen) sind diejenigen anzusehen, von denen das Finanzamt Auskunft verlangt in einem Verfahren, das nicht zur Ermittlung in ihren eigenen Angelegenheiten eingeleitet worden ist. Der Personenkreis ist also ein anderer als man zunächst nach dem Wortlaut des § 175 Absatz 1 AO entnehmen könnte, da die "anderen Personen" mit den Worten "auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist", bezeichnet sind. Nach der Zweckrichtung des Verfahrens muß bestimmt werden, wer an einem Verfahren nicht beteiligt ist.

Becker berichtet, [1] daß in den ersten Entwürfen der Reichsabgabenordnung eine grundsätzlich allgemeine, nur durch die anerkannten Auskunftsverweigerungsrechte beschränkte Auskunftspflicht ohne Unterscheidung zwischen der Auskunft des Steuerpflichtigen und der Auskunft anderer Personen vorgesehen war. Damit war dem Gedanken Rechnung getragen, daß es sich abweichend vom Zivil- und vom Strafprozeß um eine durch die Not der Zeit gebotene, aber auch sonst gerechtfertigte Mitwirkung aller Privaten an der Durchführung der Steuergesetze handelt. In dem Gesetz von 1919 ist es im wesentlichen dabei geblieben, und seit der Einführung der allgemeinen Steueraufsicht ist man dem Gedanken sogar noch näher gekommen. Vor der Einführung der allgemeinen Steueraufsicht waren die Steuerpflichtigen weitergehend als die anderen Auskunftspersonen zur Abgabe der Auskünfte in der Form der Steuererklärung verpflichtet.

Die Sonderstellung der anderen Auskunftspersonen ergab sich vor allem aus der Unterscheidung, daß die Steuerpflichtigen nur zur eidesstattlichen Versicherung der Richtigkeit ihrer Auskünfte, andere Personen aber zur Eidesleistung verpflichtet sein sollten. Die Unterschiede zwischen den Auskunftsverweigerungsrechten der Steuerpflichtigen und anderer Personen im Steuerermittlungs- und im Steueraufsichtsverfahren [2] und die Unterscheidung

1) a.a.O., § 77 Anm. 1

2) siehe Seite 108 ff.

dieser Beweismittel im Hinblick auf ihre Anwendbarkeit im Steuerermittlungsverfahren und in Ausübung der Steueraufsicht [1] sind unten noch besonders zu prüfen.

Im übrigen sollte nach Beckers Ausführungen [2] die Unterscheidung zwischen der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen und der Auskunftspflicht anderer Personen nur den Zweck haben, die Finanzämter darauf hinzuweisen, daß sie zunächst mit den Steuerpflichtigen zu verhandeln hätten. Die Wirkung und Bedeutung dieses "Hinweises" ist unten noch eingehend zu behandeln, [3] da die noch heute bestehende Systematik des Gesetzes die Annahme unterschiedlicher Befugnisse im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht unterstützt.

2. Die Beistandspflichtigen

Auskunftspflichtig als Steuerpflichtige oder sonstige Beteiligte oder als Dritte im Sinn des § 175 AO sind natürliche und juristische Personen. Für Behörden und berufsständische Vertretungen besteht die Auskunftspflicht neben der Beistandspflicht nach § 188 AO. Diese gesetzliche Regelung wird der tatsächlichen Stellung der Behörden und berufsständischen Verbände in dem Verwaltungsverfahren nicht gerecht.

Auskünfte und Beistandsleistungen der anderen Behörden wird man zu dem verwaltungsinternen Bereich rechnen müssen. Es handelt sich um eine gestzlich hervorgehobene Rechts- und Amtshilfe.
Dagegen hat die Beistandspflicht der berufsständischen Vertretungen nach § 188 AO einen anderen Charakter. Der Gesetzgeber hat zwar geglaubt, auf die Mitarbeit der Verbände und Vertretungen von Betriebs- und Berufszweigen nicht verzichten zu können. Trotz der gesetzlich vorgesehenen Beteiligung dieser Einrichtungen an der Finanzverwaltung über ihre Beistandspflicht müssen sie aber als außerhalb der Verwaltung stehend angesehen werden. Über die Beistandspflicht können die Verbände

---

1) siehe Seite 103 ff.
2) Becker, § 177 Anm. 1; vgl. § 209 AO
3) siehe Seite 125 ff.

nicht dazu herangezogen werden, "etwa wie Spione gegen das Interesse ihrer Mitglieder tätig zu werden" [1]. Das hat schon Becker für aussichtslos und undurchführbar erklärt. Vielmehr ist diese Beistandspflicht so aufzufassen, daß sie im wohlverstandenen Interesse ihrer Mitglieder den Finanzämtern dienen, indem sie beratend, aufklärend und helfend die Verwaltungstätigkeit unterstützen. Die so verstandene und wohl rechlich auch allein zulässige Beistandspflicht der berufsständischen Vertretungen wird durch die Auskunftspflicht nach § 175 AO, welche wie bei allen sonstigen Dritten besteht, sinnvoll ergänzt. Die Beistandspflichtigen (§ 188 AO) bilden bei der hier vorgeschlagenen Betrachtung keine besondere Gruppe der Auskunftspersonen. Sie sind in Bezug auf ihre Auskunftspflichten den unbeteiligten Dritten (§ 175 AO) gleichzustellen, sofern es sich um Private handelt und das Verfahren, in welchem sie Auskunft geben sollen, nicht in ihren eigenen Angelegenheiten geführt wird. Im übrigen sind es die Behörden, die in ihrer Gesamtheit an der Staatsverwaltung beteiligt sind. Für den verwaltungsinternen Verkehr der Behörden untereinander gelten die Grundsätze der Rechts- und Amtshilfe, welche die Auskunftspflicht ohne weiteres umfaßt.

III. Die Unsicherheit bei der Abgrenzung des "Verfahrens"

Die verfahrensrechtliche Stellung des Auskunftspflichtigen ist im Einzelfall nicht immer eindeutig feststellbar, weil für das Besteuerungsverfahren [2] keine strenge Form vorgesehen ist. Aus dem Inhalt des Verfahrenszieles, welches nicht aktenkundig gemacht werden muß, ist die Abgrenzung des einzelnen Verfahrens gegen den Steuerpflichtigen oder den der Steueraufsicht Unterworfenen zu entnehmen. Früher mußte das Finanzamt klar entscheiden, gegen welche Person Ermittlungen geführt werden sollten, denn bis zur Einführung der allgemeinen Steueraufsicht wurden Ermittlungen gegen unbekannte Personen sowohl bei der Steueraufsicht als auch bei der Steuerermittlung als unzulässig angesehen. Heute ist die allgemeine Steueraufsicht gegen Unbekannte zulässig. Deshalb ist eine derartige Festlegung des Ermittlungsgegners für die allgemeine Zulässigkeit des Verfahrens nicht mehr erforderlich. Aber auch heute ist

1) Becker, § 191 Anm. 4

2) abweichend z.B. das Steuerstrafverfahren (vgl. § 441 AO)

für die Anwendung der §§ 170 und 175 AO wie auch sonst für die Befugnisse gegen "Beteiligte" (Steuerpflichtige und Personen, die der Steueraufsicht unterliegen) einerseits und gegen "Dritte" andererseits von Bedeutung, gegen wen das Verfahren gerichtet ist. Für die Auskunftspflicht Dritter bedeutet es zwar nach § 175 AO grundsätzlich keinen Unterschied, ob die Inanspruchnahme in einem Steuerermittlungsverfahren oder in einem Steueraufsichtsverfahren erfolgt. Aber der Befragte muß z.B. prüfen können, ob er in diesem Verfahren die Auskunft als Angehöriger verweigern darf, weil er nicht selbst Steuerpflichtiger oder sonstiger "Beteiligter" ist. Die Abgrenzung des Verfahrens - gleichgültig bleibt hier die Unterscheidung von Steuerermittlungsverfahren und Steueraufsichtsverfahren - kann gefunden werden auf Grund des konkreten Anknüpfungspunktes und des Zieles der Ermittlung. Hiernach ist zu fragen, ob das Finanzamt jemanden, der als Pflichtiger beteiligt ist, mit dem Auskunftsverlangen in Anspruch nimmt. Dabei ist von einer hypothtisch vertretbaren Steuerpflicht auszugehen. Im Steuerermittlungsverfahren muß das Auskunftsersuchen an den Steuerpflichtigen im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Steuerschuldnerschaft gerichtet sein. Dementsprechend wird als Beteiligter befragt, wer der Betriebsprüfung unterliegt, oder wer als Arbeitnehmer nach § 195 AO auskunftspflichtig ist.

Deutlich sichtbar wird die Unsicherheit der Abgrenzung des "Verfahrens" in den Fällen der unerlaubten Hilfe in Steuersachen. Es liegt auf der Hand, daß das Finanzamt zunächst einmal den Täter feststellen muß, bevor es durch Finanzbefehl und Zwangsmittel die verbotene Tätigkeit unterbinden kann. Das Finanzamt mag aus irgendeinem Anlaß wissen wollen, wer einem Steuerpflichtigen in seinen Steuerangelegenheiten behilflich war. Die folgenden Beispiele aus der Rechtsprechung zeigen, daß die Ermittlungen ganz unterschiedliche Ziele haben können.
In einem Fall [1]) forderte das Finanzamt von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einem Wertfortschreibungsverfahren, bei dem Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen bestanden, die Mitteilung, wer ihm bei der Abfassung eines bestimmten vorangegangenen Schreibens behilflich gewesen sei. Das Finanzamt wies in der Anordnung darauf hin, daß diese Auskunft gemäß

1) BFH BStBl. 1955 III 178

§ 202 AO erzwungen werden könne. Diese Begründung reichte aber nicht aus, denn die Maßnahmen der Finanzämter müssen durch Angabe der Gesetzesvorschriften begründet werden. Hier hatte das Finanzamt die gesetzliche Grundlage, die in § 202 AO für die erzwingbare Maßnahme vorausgesetzt ist, nicht angegeben.
Aus den §§ 107 und 107a AO läßt sich die gesetzliche Befugnis zu Maßnahmen gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht herleiten. Durch das Verbot des § 107a AO wird nur das Rechtsverhältnis zwischen den Helfern in Steuersachen und der Finanzverwaltung betroffen.
In einem anderen Fall [1] wurden die Maßnahmen des Finanzamts durch zwei Schriftsätze eines Steuerpflichtigen veranlaßt, die eine Dienstaufsichtsbeschwerde und eine Beschwerde enthielten. Der Steuerpflichtige leugnete nicht, daß die von ihm persönlich unterschriebenen Schriftsätze von einem Dritten angefertigt waren. Er weigerte sich jedoch, den Namen des Verfassers anzugeben. Das Finanzamt hegte Verdacht, daß es sich bei dem Verfasser um eine Persönlichkeit handelte, die unerlaubt Hilfe in Steuersachen leistet und die daraus erzielten Einkünfte nicht versteuert. Es verlangte auf Grund der §§ 175, 201 AO die Bekanntgabe des Namens des Verfassers, um prüfen zu können, ob dieser seine steuerlichen Pflichten erfüllt.
Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes kann kein Zweifel darüber bestehen, daß das Finanzamt das Auskunftsbegehren zu Recht auf diese Vorschriften gestützt hat. Wenn ein dem Finanzamt zunächst nicht bekannter schriftgewandter und offenbar auch fachlich nicht unkundiger Dritter für einen Steuerpflichtigen mehrere Schriftsätze in schwebenden Steuerverfahren einreicht, so liegt schon nach der Lebenserfahrung in der Regel die Vermutung nahe, daß unerlaubte steuerliche "Schwarzarbeit"geleistet wird und die üblicherweise dafür gezahlten Entgelte der Besteuerung entzogen werden. Auch der Einwand des Steuerpflichtigen, er habe dem Verfasser für seine Mithilfe kein Geld gezahlt und beabsichtige das auch nicht, vermag nach Ansicht des Bundesfinanzhofes eine abweichende Beurteilung nicht zu rechtfertigen. Auch wenn dies zutrifft und auch eine andersartige Gegenleistung nicht gewährt ist, so schließen diese Umstände es nicht aus, daß der Verfasser in anderen Fällen gegen Entgelt gearbeitet und die erzielten Einkünfte der Besteuerung entzogen hat.

1) BFH BStBl. 1957 III 426

In einem dritten Fall [1] verlangte das Finanzamt nach §§ 175, 201 AO die Nennung des Namens der Vertrauensperson, die dem Steuerpflichtigen bei seinen Buchführungsarbeiten geholfen hatte. Das Finanzamt wollte prüfen, ob verbotene Hilfe in Steuersachen vorliege oder nicht. In diesem Falle stellte der Bundesfinanzhof klar, daß von dem Steuerpflichtigen die Auskunft über die ihn beratende Person nicht nur deshalb verlangt werden könne, um zu prüfen, ob diese ihre eigenen Steuern bezahlt habe. Den nicht zugelassenen Helfern in Steuersachen gegenüber bezieht sich die Steueraufsicht nicht nur darauf, ob sie selbst ihre eigenen Steuern nicht verkürzt haben. Sie bezieht sich vielmehr auch darauf, daß durch die Tätigkeit solcher Steuerhelfer nicht Steuern der von ihnen beratenen Steuerpflichtigen verkürzt werden, also auf die Verhinderung unerlaubter Steuerhilfe.
Man könnte noch eine Besonderheit dieses Falles darin sehen, daß das Finanzamt den Standpunkt vertrat, eine Maßnahme zur Sicherung der Besteuerung liege vor, weil verhindert werden solle, daß ein nicht zugelassener Helfer in Steuersachen, dem offensichtlich die nötigen Sachkenntnisse fehlen, Steuereinnahmen bei den von ihm beratenen Steuerpflichtigen verkürze.
Man wird dann noch an Hand eines vierten Falles fragen müssen, ob eine entsprechende der Sicherung der Besteuerung dienende Maßnahme der Steueraufsicht zulässig ist, wenn sie nur auf die Verhinderung der unerlaubten Hilfe in Steuersachen gerichtet ist. Nach der zuletzt genannten Entscheidung des Bundesfinanzhofes liegt eine Anordnung nach §§ 175, 201, 202 AO auch dann vor, wenn die verlangte Auskunft dazu dinen soll, im Rahmen der Steueraufsicht durch Maßnahmen gegen den etwa nicht zugelassenen Helfer in Steuersachen der verbotenen Steuerhilfe entgegenzutreten.

Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, daß derartige Maßnahmen von dem Wortlaut des § 201 AO nicht eindeutig gedeckt werden, da der Verdacht, es könnten Steuereinnahmen verkürzt werden, nicht ohne bestimmten gegebenen Anlaß ausgesprochen werden könne [2]. Die Zweifel werden darauf gestützt, daß nur solche Verfügungen unter §§ 175, 201, 202 AO fallen, die unmittelbar mit dem Besteuerungsverfahren zusam-

1) BFH BStBl. 1961 III 265
2) Bühler-Strickrodt, I, 2, S. 494, Felix, BB 1955, 723

menhängen. Das sei aber nicht der Fall bei einem Sachverhalt, auf Grund dessen das Finanzamt mit seinen Maßnahmen lediglich die etwaige steuerberatende Tätigkeit eines Dritten überwachen wollte. Das Bundesverwaltungsgericht [1] meint, es sei nicht ersichtlich, inwieweit Entscheidungen der Finanzämter gegenüber Helfern in Steuersachen etwas mit der Besteuerung von Personen zu tun haben sollte. Diese Frage kann auf Grund der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes [2] als geklärt angesehen werden, wie das in den beiden vorhergehenden Beispielen erläutert ist.

Es sind aber Fälle denkbar, in welchen die Besorgnis um Steuerverkürzungen wie in den bisher genannten Fällen nicht gegeben ist. Der Bundesfinanzhof erkennt an, daß es Berater gibt, bei denen wegen ihrer Vorbildung und praktischen Erfahrung keine Bedenken bestehen würden, von einer vorherigen Erlaubniserteilung abzusehen [3]. Durch die gesetzliche Regelung in § 107 a AO ist kein Werturteil über die Leistung anderer Berufsgruppen abgegeben. Auch ein Hochschulprofessor, der sich ausschließlich mit Steuerrecht befaßt, darf nicht ohne Zulassung geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten. Gleichwohl wird man der weiten Auslegung des Begriffs der Steueraufsicht im Sinn der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes folgen müssen und das auf §§ 175, 201, 202 AO gestützte Auskunftsersuchen auch dann für zulässig erachten müssen, wenn es lediglich um die Feststellung und Verhinderung der unerlaubten Steuerhilfe geht, denn es handelt sich um Maßnahmen zur Durchsetzung der steuergesetzlichen Ordnung.

---

1) BVerwG, 1,21

2) BFH BStBl. 1957 III 426 und 1961 III 265

3) BFH BStBl. 1952 III 76

Vierter Abschnitt

Eide und eidesstattliche Versicherungen im Besteuerungsverfahren

I. Allgemeines

Eid und Versicherung an Eides Statt sind Beweismittel besonderer Art und von besonderer Bedeutung im Bereich der Rechtspflege und der staatlichen Verwaltung, weil strafrechtlich verboten ist, die Feststellung des Sachverhalts durch unwahre Aussagen zu gefährden. [1] Die Strafdrohungen sollen die Beweiskraft der beteiligten Aussagen stärken und so zur Ermittlung eines möglichst wahrheitsgemäßen Sachverhalts verhelfen. [2] Schon die Reichsabgabenordnung von 1919 sah diese besonderen Beweismittel vor, allerdings mit der Einschränkung, daß für jeden einzelnen Fall die Genehmigung der vorgesetzten Behörden erforderlich war, um eine überreichliche Anwendung der Befugnisse zu verhindern. Später wurde diese einschränkende formelle Voraussetzung aufgehoben. [3] Die Beeidigung der Auskunftspersonen (§ 175 AO) ist in § 182 AO vorgesehen. Von dem Steuerpflichtigen kann das Finanzamt die Versicherung an Eides Statt verlangen.

II. Eidesstattliche Versicherungen des Steuerpflichtigen

Eidesstattliche Versicherungen des Steuerpflichtigen sind nach dem geltenden Recht sowohl im Steuerermittlungs- als auch im Steueraufsichtsverfahren vorgesehen. [4] Im Steuerermittlungsverfahren ist dieses Hilfsmittel zur Erforschung der steuerlichen Wahrheit nur als äußerstes Hilfsmittel

1) siehe §§ 153 bis 163 StGB
2) BGH NJW 1951, 610
3) Kap. VIII. Art. 1 Ziffer 5 der NotVO v. 18.3.1933, RStBl. 1933, 233, (239)
4) §§ 174, 201 Abs. 2 und 3 AO
5) § 209 Abs. 1 AO

zur Erforschung der steuerlichen Wahrheit nur als äußerstes Hilfsmittel anwendbar. [1] Ursprünglich war die eidesstattliche Versicherung als ein Schutz des Steuerpflichtigen gegen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gedacht, und zwar in dem Sinn, daß durch sie das Beweismaterial zugunsten des Steuerpflichtigen zu ergänzen war. [2] § 201 Absatz 2 und 3 AO hat ein besonderes Rechtsinstitut geschaffen [3]. Danach kann die Steuerfestsetzung in das Gewissen des zu Besteuernden gestellt werden, indem von ihm eine eidesstattliche Versicherung verlangt wird. Aus einer etwaigen Verweigerung der Versicherung werden für die Sachverhaltsfeststellung entsprechende Schlüsse gezogen. Nach dieser neuen Rechtslage sind die Bestimmungen über die eidesstattliche Versicherung in § 201 und in § 209 AO nicht mehr in Einklang zu bringen, weil bei dem neuen Rechtsinstitut § 209 Absatz 2 AO keine Anwendung finden soll, aber im übrigen nicht aufgehoben ist. Hier liegt - rein rechtlich gesehen - ein Unterschied in den Befugnissen der Finanzämter im Steuerermittlungsverfahren und im Steueraufsichtsverfahren. Entsprechend der grundsätzlichen Annahme nicht nur subsidiärer Steueraufsichtsbefugnisse hat der Reichsfinanzhof mit Recht ausgesprochen, daß eine Versicherung an Eides Statt nach § 201 AO auch dann auferlegt werden kann, wenn die Voraussetzungen für die Durchführung eines Steuerermittlungsverfahrens gegeben sind [4]. Daraus folgt, daß das Finanzamt im Steuerermittlungsverfahren tätig werden und sich dadurch den Beschränkungen des § 209 Absatz 2AO unterwerfen kann. Es kann aber auch dieselben Nachforschungen im Steueraufsichtsverfahren anstellen, wobei dann die Beschränkungen des § 209 Absatz 2 AO nicht bestehen. Aus dem hier praktisch möglichen uneingeschränkten Gebrauch der Befugnisse, wenn das Finanzamt nur rechtzeitig das "freie" Steueraufsichtsverfahren wählt, hat Riewald die These entwickelt, daß die Unterscheidung zwischen Ermittlungs- und Aufsichtsbefugnissen nicht mehr aufrechtzuerhalten ist [5]. Man wird gerade mit diesem Beispiel deutlich machen können, was gemeint ist mit dem Satz, die

---

1) § 209 Abs. 2 AO

2) Becker, §§ 176 Anm. 1 und 184 Anm. 1; Tipke-Kruse, § 174 Rz. 1

3) mißverständliche Ablehnung der eidesstattlichen Versicherung im Betriebsprüfungsverfahren, Spitaler-Felix (§ 174 Rz. 6 Abs. 2 und § 201 Rz. 10 Abs. 2 Satz 3 im HHSp.)

4) RFH 33, 248

5) siehe oben Seite 9 , Riewald, § 174 Anm. 2 (2), S. 106

Unterscheidung beider Verfahren sei nicht mehr gerechtfertigt. Hier ist die Unterscheidung sachlich und systematisch heute wohl als verfehlt zu bezeichnen. Sie ist aber rechtlich und nach der alten noch gültigen Systematik des Gesetzes noch nicht entfallen.

Gegen die praktische Handhabung dieser Befugnisse lassen sich andererseits wohl keine Bedenken vorbringen, denn es ist nicht ersichtlich, daß die Finanzämter davon mehr als nur sparsamsten Gebrauch machen. Man wird dies als ein Zeichen dafür ansehen können, daß die Finanzbehörden trotz der Vorschrift des § 201 Absatz 3 Ziffer 4 AO eidesstattliche Versicherungen nur dann fordern, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind. Das bedeutet, daß die Ermessensrichtlinie des § 209 Absatz 2 AO praktisch auch bei der allgemeinen Steueraufsicht angewandt werden müßte. Eine Ausnahme von der sonst feststellbaren Verwaltungspraxis stellte die Anordnung [1] über die Intensivierung der Betriebsprüfung im Lande Bremen dar. Danach sollte bei jeder Betriebsprüfung von jedem Betriebsinhaber eine Erklärung nach vorgeschriebenem Muster verlangt werden. Nach bestem Wissen und Gewissen sollte unter anderem versichert werden, "daß das eingereichte Bestandsverzeichnis vom 20.6. 1948 das gesamte Betriebsvermögen umfaßt, alle auch außerhalb des Betriebes befindlichen Waren enthält, der Waren- und Geldverkehr nach der Währungsreform in den zur Prüfung vorgelegten Büchern aufgezeichnet ist, sogenannte Schwarzhandelsgeschäfte oder Geschäfte anderer Art, die in den Geschäftsbüchern keinen Niederschlag gefunden haben, nach dem 20.6. 1948 nicht getätigt wurden, keine Geldbestände und Bankguthaben aus nicht gebuchten Geschäften vorhanden sind sowie keine Gesellschafts-, Gemeinschafts- oder sonstige Beteiligungsverhältnisse, die nicht aus den vorgelegten Büchern oder Geschäftspapieren ersichtlich sind, bestehen". Der Erklärende sollte schließlich erklären, daß er bereit sei, die Richtigkeit nach § 174 AO zu bekräftigen. In einem Gutachten hat Klein [2] diese generelle Anordnung für unrechtmäßig und unzulässig gehalten. In einem Steuerermittlungsverfahren wäre § 209 Absatz 2 AO nicht beachtet. Nach Klein soll dieses Vorgehen auch im Steueraufsichtsverfahren rechtswidrig sein, wenn - wie ursprünglich vorgesehen - in mindestens 10 % aller Fälle oder - wie später angeordnet - bei begründetem Verdacht die eidesstattliche Versicherung tat-

1) Verfügung des Oberfinanzpräsidenten im Lande Bremen v. 18.10. 1948, Wpg 1949, S. 372 f.

2) Gutachten vom 11.4. 1949; vgl. Wpg 1949, 372 f.

sächlich auch abgenommen werden sollte. Die von Klein angenommene Rechtswidrigkeit muß begründet werden aus der Fehlerhaftigkeit der Ermessensausübung.
Die Unterscheidung der Befugnisse [1] hätte nur dann einen Sinn, wenn die Überschneidungsmöglichkeit beider Verfahren beseitigt würde und man von den Finanzämtern von vornherein ein klares Vorgehen verlange und die spätere Richtigstellung nicht ausreichen ließe. Das würde aber die Einführung einer Subsidiarität des Steueraufsichtsverfahrens bedeuten, die dem geltenden Recht und wohl überhaupt dem Wesen der Steueraufsicht widersprechen würde.

III. Zeugeneid der Auskunftspersonen

Die Bekräftigung der Aussage durch Eidesleistung kommt nur bei Auskunftspersonen [2] in Betracht. Aus dem Wortlaut des § 182 AO und aus seiner Stellung im Gesetz ergibt sich eine Stütze für Beckers [3] Ansicht, daß die Pflicht zur eidlichen Bekräftigung einer Aussage soweit reicht, wie die Auskunftsplicht nach § 175 AO [4]. Berger [5] meint, im besonderen Steueraufsichtsverfahren [6] könne das Finanzamt gleichfalls Eidesleistungen nach § 182 AO fordern. Nach anderer Ansicht [7] soll § 182 AO im Steueraufsichtsverfahren überhaupt nicht anwendbar sein. § 201 AO sehe ein derartiges Recht nicht vor, sondern schließe für die Gruppe der Auskunftspersonen in § 201 Absatz 3 Ziffer 2 AO ausdrücklich aus, daß von ihnen eidesstattliche Versicherungen im Steueraufsichtsverfahren verlangt werden könnten. Durch diese letzte Bestimmung kann allerdings Verwirrung entstehen. Berger meint, wenn es dort heiße, daß eidesstattliche Versicherungen von anderen Personen (§ 175 AO) nicht verlangt werden dürfen,

1) Spitaler-Felix, HHSp, § 174 Rz. 6
2) für Sachverständige gilt § 182 entsprechend (186 Abs. 3 AO)
3) Becker, § 184 Anm. 2
4) so auch Riewald, § 182 Anm. 1 (2), S. 126
5) Berger, Anm. zu § 182, S. 216
6) z.B. in den Fällen der §§ 162 Abs. 9 und 10, 193 AO
7) Kühn, § 182 Anm. 1; Spitaler-Felix, HHSp, § 182 RZ. 4; Tipke-Kruse, § 182 Rz. 1, im übrigen auch Berger, a.a.O., Klein, WpG 1949, 372 (373).

so beziehe sich dieses Verbot naturgemäß erst recht auf eidliche Bekräftigungen. Spitaler-Felix wenden gegen die Anwendbarkeit des § 182 AO bei der Steueraufsicht ferner ein, man könne nicht sagen, daß die Eidesleistung überall da zulässig sei, wo sie nicht gesetzlich untersagt sei. - Zunächst wird man sich klarmachen müssen, daß die Forderung nach der gesetzlichen Grundlage hier keine wegen der Besonderheit des Eides statuierte Besonderheit ist. Es ist vielmehr der überall anwendbare Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der auch hier die Rechtslage bestimmt. Die Rechtsgrundlage für die Befugnis des Finanzamts ist in §§ 182, 175 AO zu suchen. Auffallenderweise werden nur noch bei § 182 AO Bedenken geltend gemacht, daß durch die Einfügung des § 201 Absatz 1 AO der Begriff der Steueraufsicht in § 175 AO ausgedehnt worden ist, denn für das einfache Auskunftsrecht ist heute unbestritten, daß § 175 AO auch die neue allgemeine Steueraufsicht umfaßt. Die erst-recht-Argumentation Bergers ist bedenklich. Es ist für die Reichsabgabenordnung geradezu typisch, daß sie Bestimmungen rein deklaratorischen Inhalts aufweist. § 201 Absatz 3 Ziffer 2 AO kann wohl ohne Schwierigkeit als Hervorhebung zur Beseitigung möglicher Zweifel angesehen werden. So wie vorher eine eidesstattlichen Versicherung der Auskunftspersonen nicht vorgesehen war, sollte die Rechtslage auch nach der neuen allgemeinen Steueraufsicht anzusehen sein.

Ziffer 2 meint offenbar nur die mit der besonderen Wirkung der Ziffer 6 ausgestattete Versicherung an Eides Statt. Diese Wirkung kann das Gesetz der von einem Dritten erklärten Weigerung nicht beilegen. Die Annahme, der Gesetzgeber habe sich im Ausdruck vergriffen und in Wirklichkeit die vorher zulässige Eidesleistung Dritter verbieten wollen, läuft dem Sinn und Zweck der Einführung der allgemeinen Steueraufsicht zuwider. Deshalb dürfte von vornherein der Anwendbarkeit des § 182 AO im Steueraufsichts- und im Steuerermittlungsverfahren der Vorzug zu geben sein. Andernfalls wäre eine weitere formelle Unterscheidung der Steueraufsichts- und Steuerermittlungsbefugnisse geschaffen, die zu den auch in anderen Fällen festgestellten praktisch bedeutungslosen Formalitäten führt: Nach Berger [1] könnte das Finanzamt, wenn es die Eidesleistung für geboten hält, das Steueraufsichtsverfahren in ein Steuerermittlungsverfahren überleiten, sobald sich seine Ermittlungen in ausreichendem Maße verdichtet [2] haben, und sodann den Eid abnehmen.

---

1) a.a.O.

2) das soll wohl heißen: wenn der Steuerpflichtige bekannt ist und bei ihm nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt.

In der Finanzverwaltung des Landes Bremen wurde z.B. auf Grund der Annahme, daß §182 AO nur in einem Steuerermittlungsverfahren zulässig sei, angeordnet, daß Betriebsprüfungen nur noch in einem Steuerermittlungsverfahren durchzuführen seien [1].

Fünfter Abschnitt

Keine unterschiedlichen Befugnisse auf Grund von Auskunftsverweigerungsrechten

I. Allgemeines

Die Auskunftsverweigerungsrechte sind ein notwendiges Gegengewicht zu den Auskunftspflichten. Der Reichsfinanzhof hat überzeugend ausgeführt [2], daß das Gemeinschaftsleben eine beliebige und dauernde Offenlegung seiner inneren Tatsachen und Vorgänge ohne Schädigung oder Vernichtung nicht vertragen kann. In den §§ 176 ff. AO hat der Gesetzgeber gewisse Ausnahmen von der Auskunftspflicht gemacht, weil ihm in den dort angeführten Fällen besonders zu berücksichtigende Verhältnisse vorzuliegen schienen, so daß er es für gerechtfertigt erachtete, die Auskunftspflicht und das an der Auskunft bestehende fiskalische Interesse zurücktreten zu lassen. Die Ausnahmen und Beschränkungen der Auskunftspflichten wurden - wie es dem Willen des Gesetzgebers entsprach - zunächst als in der Reichsabgabenordnung erschöpfend geregelt angesehen [3]. Heute sind aber auch entsprechende sonstige gesetzliche Regelungen zu beachten [4].
Die Vorstellungen des Gesetzgebers, aus welchen die Bestimmungen der Reichsabgabenordnung über Auskunftsverweigerungsrechte entstanden sind, wurden durch die im Laufe der Zeit gefundenen Auslegungen überholt. Der Gesetzgeber ging davon aus, daß den Steuerpflichtigen und

1) Verfügung des Oberfinanzpräsidenten im Lande Bremen v. 21.10. 1948, Wpg 1949, 372 f.
2) RFH v. 2.7. 1929 in Bankarchiv 1929, 289
3) RFH 4, 334 (338)
4) z. B. Art. 47 GG

den der Steueraufsicht Unterworfenen ein Auskunftsverweigerungsrecht überhaupt nicht zugestanden werden sollte. So ist es verständlich, daß in den §§ 176 ff. AO Auskunftsverweigerungsrechte nur bei den an dem jeweiligen Verfahren unbeteiligten "Auskunftspersonen" zugelassen wurden.

Ein Auskunftsverweigerungsrecht ist für die Angehörigen im Sinn der Steuergesetze (§ 10 StAnpG) dadurch begründet, daß sie in § 175 Abs. 1 Satz 1 AO von der Auskunftspflicht für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren überhaupt ausgenommen sind. Insoweit bestehen also ganz deutlich keine Unterschiede zwischen der Steueraufsicht und dem Steuerermittlungsverfahren.

Im übrigen kommt das Auskunftsverweigerungsrecht des "Angehörigen" [1] begrifflich nur für "Dritte" in Betracht, weil Angehöriger notwendig ein anderer als derjenige ist, in dessen Sachen das Verfahren betrieben wird. Alle anderen Fälle, in denen Interessenkollisionen durch die Anerkennung gewisser Auskunftsverweigerungsrechte ausgeschlossen werden sollen, können in gleicher Weise die "Dritten" wie die beteiligten "Steuerpflichtigen" betreffen. Die Schutzwürdigkeit des Berufsgeheimnisses des Anwalts oder des Arztes hängt nicht davon ab, ob der Anwalt oder Arzt vom Finanzamt in Sachen seines Klienten oder Patienten oder in seinen eigenen Steuerangelegenheiten befragt wird. Bei der Anerkennung eines Auskunftsverweigerungsrechtes zur Vermeidung von Interessenkonflikten geht es um sachliche Gründe oder Beziehungen. Deshalb ist der Grundgedanke für die Auskunftsverweigerungsrechte nach §§ 176 ff. AO mit der Beschränkung auf die Auskunftspflicht Dritter zu eng. Es ist also nicht nur die Frage, ob eine Auskunftsperson im Steuerermittlungs- oder Steueraufsichtsverfahren die Auskunft verweigern kann. Sondern es geht auch darum, ob die zur Auskunftsverweigerung Berechtigten von diesem Recht Gebrauch machen können, wenn es sich um ein Steuerermittlungs- oder Steueraufsichtsverfahren in ihren eigenen Angelegenheiten handelt.

---

1) § 175 Abs. 1 Satz 1 AO; wegen des Geheimnisschutzes im übrigen: siehe unten Seite 110

II. Auskunftsverweigerungsrechte wegen Interessenwiderstreits infolge Treuepflichten.

Bestimmte soziale Beziehungen, die besondere Treuepflichten auslösen, können der Erforschung im öffentlichen Leben nicht preisgegeben werden.
Durch § 178 AO wird das Auskunftsverweigerungsrecht der Geistlichen am stärksten berücksichtigt, und zwar dadurch, daß sie über solche Tatsachen nicht befragt werden dürfen, über die der Geistliche nach Annahme des Finanzamts oder nach seiner Versicherung nicht aussagen kann, ohne die Pflicht der Verschwiegenheit, die ihm als Seelsorger obliegt, zu verletzten [1]. § 177 AO begründet eine Reihe von Auskunftsverweigerungsrechten für die Ärzte [2], Rechtsanwälte [3], Verteidiger [4], Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer [5] und der Gehilfen dieser Personen [6].

Der vom Gesetzgeber durch die Auskunftsverweigerungsrechte anerkannte Schutz besonderer Berufsgeheimnisse der als Dritte nach § 175 AO in Anspruch Genommenen gilt nicht nur im Steuerermittlungsverfahren, sondern auch im Steueraufsichtsverfahren [7], wie sich aus der Stellung der Vorschrift des § 177 AO als Ergänzung auch zu § 175 AO ergibt.

Weniger leicht konnte die Frage entschieden werden, ob der Geheimnisschutz der gesetzlich anerkannten Berufsgeheimnisse auch dann wirksam ist, wenn es sich um Ermittlungen gegen die Personen selbst handelt, die nach § 177 AO zur Aussageverweigerung berechtigt sind. Nach der älteren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wurde Rechtsanwälten und Ärzten dann das Aussageverweigerungsrecht nicht zugebilligt [8]. Deshalb

1) ausführlich Spitaler-Hering-Calskel in HHSp zu § 178
2) § 177 Abs. 1 Ziffer 2
3) § 177 Abs. 1 Ziffer 3, auch Ziffer 1, sowie Absatz 2 a.a.O.
4) § 177 Abs. 1 Ziffer 1
5) § 199 Abs. 3 des Steuerberatungsgesetzes vom 16.7.1961, BStBl. 587 (606)
6) § 177 Abs. 1 Ziffer 4
7) Riewald, § 177 Anm. 1 (8) Satz 1, S. 118, Spitaler-Felix, HHSp, § 177 Rz. 2; Tipke, § 177 RZ. 1; beiläufig auch BFH StRK AO § 177 R. 1
8) RFH 17, 313, RFH Kartei AO § 179 R. 3 und R. 4; RFH RStBl. 1928, 191

wurde die Anordnung der Vorlage der Handakten des Rechtsanwalts oder der Patientenkartei des Arztes innerhalb der allgemeinen Ermessensgrenzen von Recht und Billigkeit für zulässig gehalten, wenn das Finanzamt nach den Vorschriften über die Steueraufsicht im Rahmen der Betriebsprüfung oder Nachschau gegen den Anwalt oder gegen den Arzt selbst ermittelte. Der Große Senat des Reichsfinanzhofes hat diese enge Auslegung des § 177 AO aufgegeben [1] und die Anwendung des § 177 AO in einem gegen den Anwalt selbst gerichteten Steueraufsichtsverfahren gebilligt. Einen Anhalt für die weite Auslegung, daß das Recht zur Auskunftsverweigerung in den Grenzen des § 177 AO nicht auf das gegen einen anderen eingeleitete Steueraufsichts- oder Steuerermittlungsverfahren beschränkt ist, sah der Große Senat in der Fassung des Gesetzes, welches nur in § 176 AO, aber nicht in §§ 177 bis 180 AO das Recht zur Verweigerung der Auskunft ausdrücklich auf die Fälle des § 175 AO beschränkt. Es sprechen auch gewichtige sachliche Gründe für die weite Auslegung, denn die Auskunftsverweigerungsrechte würden praktisch bedeutungslos werden, wenn sie auf die Fälle des § 175 AO eingeschränkt würden [2]. Es muß daher angenommen werden, daß die nach § 177 AO zur Aussageverweigerung berechtigten Personen auch in einem gegen sie selbst eingeleiteten Steueraufsicht- oder Steuerermittlungsverfahren das durch § 177 AO eingeräumte Recht geltend machen können. Der Bundesfinanzhof [3] hat anerkannt, daß Ärzte auch bei einer Nachprüfung der Erfüllung ihrer eigenen Steuerpflichten vorgenommenen Betriebsprüfung die Vorlage der Patientenkartei zwecks Einsichtnahme durch das Finanzamt insoweit verweigern können, als darin Eintragungen enthalten sind, auf die sich ihr Recht zur Aussageverweigerung nach § 177 AO erstreckt. Der für die weite Auslegung maßgebliche Grundgedanke zwingt zu der Gleichbehandlung der Steuerermittlungs- und der Steueraufsichtsverfahren [4]. Die Interessenkonstellation, durch welche das Auskunftsverweigerungsrecht notwendig wird, bleibt von der steuerverwaltungsrechtlichen Verfahrensgestaltung unberührt, denn es geht hier um die Wahrung der per-

1) RFH 44, 72
2) RFH 44, 72, Spitaler-Felix, a.a.O.
3) BFH BStBl. 1958 III 86
4) Spitaler-Felix, HHSp, § 170 Rz. 17;
Tipke-Kruse, § 170 Rz. 10

sönlichen Geheimnissphäre des Auftraggebers. Dies ist eine Erscheinungsform des durch Artikel 2 Absatz 1 GG gewährleisteten Persönlichkeitsrechts [1]. Im Einzelfall braucht die Verletzung des Persönlichkeitsrechtes heute nicht mehr geprüft zu werden, weil Gesetz und Rechtsprechung den Schutz generell in jedem Steueraufsichts- oder Steuerermittlungsverfahren in eigener oder fremder Sache den in § 177 AO genannten Personen zuerkennt.

III. Auskunftsverweigerungsrechte aus sachlichen Gründen

Die Beschränkung der Aussagepflicht muß selbstverständlich erscheinen, wenn die Aussage zum Wohle des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten oder die Erfüllung öffentlicher Aufgaben ernstlich gefährden oder erheblich erschweren würde. In § 179 AO ist das Befragungsverbot zugunsten der Behörden und Beamten geregelt. § 180 AO enthält das entsprechende Auskunftsverweigerungsrecht, sofern Auskunft durch Privatpersonen zu erteilen ist.
Von zahlreichen Sonderbestimmungen über Verschwiegenheitspflichten ist im § 179 Absatz 2 AO nur die Unverletzlichkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses hervorgehoben. Aber auch ohne Erwähnung anderer Verschwiegenheitspflichten können diese gegenüber den Finanzämtern gelten, wie z.B. der gesetzlich angeordnete Geheimhaltungsschutz für amtliche Statistiken [2]. Die Abgeordneten haben nach Artikel 47 GG ein Zeugnisverweigerungsrecht, welches auch im Besteuerungsverfahren gelten muß [3]. Andererseits berechtigt nicht jede gesetzliche Verpflichtung zur Verschwiegenheit auch zur Auskunftsverweigerung gegenüber dem Finanzamt. § 179 Abs. 1 AO stellt klar, daß die steuerliche Auskunftspflicht grundsätzlich den Vorrang vor der Pflicht zur Amtsverschwiegenheit [4] hat. Hier haben beide Pflichtenkreise den Schutz staatlicher Interessen im Auge, sie sind überhaupt nicht gegensätzlicher Natur. Nach § 179 AO entscheidet nicht das Finanzamt, sondern die vorgesetzte Behörde, ob die Auskunft erteilt wird

1) BGHZ 24, 72; auch BFH, a.a.O.
2) § 12 des Gesetzes über die Statistik für Bundeszwecke v. 3.9.1953; BGBl. I, 1314 vgl. gleichlautende Ländererlasse wie im BStBl. 1958 II 74,
3) Tipke-Kruse, § 175 Rz. 7;
4) § 61 BBG

oder nicht. Die Auskunftserteilung darf nur untersagt werden, wenn die Auskunft dem Wohl des Staates nachteilig sein würde.
Auskunftsverweigerungsrechte gegenüber öffentlichen Auskunftsersuchen bestehen nur kraft Gesetzes. Sie können nicht vertraglich vereinbart werden [1]. Die vertragliche Pflicht zur Verschwiegenheit besteht nur gegenüber dem Vertragspartner. Auch im steuerlichen Auskunftsrecht werden vertragliche Schweigepflichten [2] grundsätzlich nicht anerkannt [3], zumal der Gesetzgeber die Anerkennung eines Geschäfts- oder Gewerbegeheimnisses bewußt versagt hat [4]. Es bleibt jedoch in diesen Fällen im Ermessensbereich zu prüfen, ob das Auskunftsverlangen aus den Umständen des Einzelfalles unbillig ist [5]. Bei der Interessenabwägung können die vertraglichen Schweigepflichten berücksichtigt werden. Es ist nich zu verkennen, daß die Nichtbeachtung des Bankgeheimnisses oder des Chiffre-Geheimnisses Unannehmlichkeiten zur Folge haben kann. Deshalb sollten die Finanzämter von ihren Auskunftsbefugnissen in solchen Fällen mit Vorsicht Gebrauch machen [6]. Die Beachtung des Bankgeheimnisses wird durch Verwaltungsanweisungen, [7] die nur infolge Selbstbindung des Ermessens Rechtswirkungen entfalten, allgemein geregelt. Auf die hier gegebenen Ermessensrichtlinien ist unten [8] noch besonders einzugehen. Ein Streit besteht bei der Frage der Auskunftsverweigerungsrechte wegen der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung. Wie die Zeugen im gerichtlichen Verfahren [9] werden auch die Auskunftspersonen im Besteuerungsverfahren nicht gezwungen, Aussagen zu machen, die sie selbst oder einen Angehörigen in ein Strafver-

---

1) vgl. Baumbach-Lauterbach, Vor § 383 ZPO Anm. 1; RG JW 1930, 767
2) RFH RStBl. 1934, 1572; BFH BStBl. 1956 III 68, 1960 III 26, Spitaler-Felix, HHSp, § 170 Rz. 19; Tipke-Kruse, § 170 Rz. 11, § 175 Rz. 12.
3) BFH BStBl. 1952 III 52, 1959 III 431.
4) Becker, § 179 Anm. 2
5) BFH, a.a.O.
6) so auch der BFH (a.a.O.) zum Chiffre-Geheimnis
7) Erlaß der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes v. 2.8.1949 BB 1949, 462 = DStZ (B) 1949, 242 = Riewald, S. 796 = Spitaler-Felix, HHSp, § 175 Rz. 13, S. 15 f.
8) siehe unten Seite 115
9) § 384 Abs. 1 Ziffer 2 ZPO; § 55 StPO;

fahren verstricken können. Dies wird in § 176 AO unter ausdrücklicher Beschränkung auf die Fälle des § 175 AO bestimmt. Es handelt sich hierbei um einen allgemein anerkannten Grundsatz [1].

Während hiernach für die Auskunftspersonen (§ 175 AO) ein Aussageverweigerungsrecht für das Steueraufsicht- wie auch für das Steuerermittlungsverfahren anerkannt wird, besteht Streit über die Frage, ob ein entsprechender Grundsatz auch für den Steuerpflichtigen anwendbar sei [2]. Hierauf braucht in diesem Zusammenhang nicht eingegangen zu werden, da die Anerkennung oder Nichtanerkennung dieses Auskunftsverweigerungsrechtes keine Unterschiede insoweit ergeben würde, ob der Steuerpflichtige in einen Steuerermittlungs- oder in einem Steueraufsichtsverfahren befragt würde.

IV. Zusammenfassung

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Thema ist nur die Frage zu prüfen, ob es für die anerkannten Auskunftsverweigerungsrechte einen Unterschied bedeutet, wenn die Auskunft in einem Steuerermittlungsverfahren oder in einem Steueraufsichtsverfahren verlangt wird.
Für die Fälle des § 180 AO hat der Große Senat des Reichsfinanzhofs [3] ausgeführt: "Es wird kein Finanzamt auf den Gedanken kommen, einen Steuerpflichtigen in einem gegen ihn eingeleiteten Steueraufsichtsverfahren zu einer Aussage zu veranlassen, obwohl die oberste Reichs-oder Landesbehörde erklärt hat, daß die Aussage dem Wohl des Reichs oder eines Landes nachteilig ist". § 180 wird man daher auch anwenden müssen, wenn im Steueraufsichtsverfahren eine Äußerung des Steuerpflichti-

1) Spitaler-Felix, HHSp, § 176 Rz. 2 ; Kühn, § 176 Anm. 2; Tipke-Kruse, Anm. zu § 176

2) h. M.: RFH StW 1929 Nr. 370; BFH BStBl. 1956 III 68, Becker, § 177 Anm. 4; Riewald § 176 Anm. (2), S. 114; Barske, S. 112; Maaßen, DStZ 1955, 114, a. A.: Paulick in Festschr. f. Spitaler, S. 53 (66 ff., 70). Im übrigen ist in der Entscheidung des BVerfG 2 BrR 161/63 v. 29, 5. 1963 (MDR 1963, 736) die Verfassungsmäßigkeit des § 142 StGB anerkannt.

3) RFH 44, 72

gen verlangt wird [1], oder wenn er nach § 170 AO im Ermittlungsverfahren Auskunft zu geben hätte [2]. Soweit das Gesetz gewissen Geheimhaltungspflichten den Vorrang vor der steuerlichen Auskunftspflicht einräumt, so muß daraus wohl in allen Fällen gefolgert werden, daß hierauf bei jedem Auskunftsverlangen Rücksicht genommen wird, gleichgültig in welchem Verfahren die Anordnung auch getroffen sein mag. Andernfalls würden die steuerlich anerkannten Geheimnisse inhaltsleer und ihr Schutz letzten Endes wirkungslos sein. Die letzte Konsequenz wird man auf Grund der Entwicklung der Rechtsprechung ziehen dürfen, wenn das auch noch nicht in allen Fällen so deutlich gesehen oder ausgesprochen ist: Es bestehen hinsichtlich der Auskunftsverweigerungsrechte keinerlei tatbestandsmäßige Unterschiede bei den Befugnissen im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht.

Sechster Abschnitt

Die Ermessensgrenzen der Ermittlungsbefugnisse im Besteuerungsverfahren

1. Allgemeines

Gemäß dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung lassen sich die gesetzlichen Tatbestände des steuerlichen Auskunftsrechtes nach bestimmten Tatbestandsmerkmalen zusammenstellen. Von diesen tatbestandsmäßigen Grundlagen der Auskunftsbefugnisse handelten die vorigen Abschnitte. Die Finanzämter sind an die Tatbestandsmerkmale der geltenden Rechtsnormen gebunden. Vollständige Tatbestandsmäßigkeit der Rechtsfolgen, wie sie im Steuerschuldrecht zu finden ist, kann es jedoch im Steuerverfahrensrecht, welches das Verwaltungshandeln regelt, nicht geben. Die Verfahrensrechtsnormen legen die Grenzen fest, innerhalb deren das Finanzamt entscheiden kann, wie es vorgehen will. Wie die meisten Gesetze sagen auch die Normen des steuerlichen Auskunftsrechtes nicht immer ausdrücklich, daß die Behörden nach ihrem

1) siehe Seite 114 RFH 44, 72

2) Riewald, § 170 Anm. 1 (7), S. 821

Ermessen entscheiden sollen. Indessen ist nicht zweifelhaft, daß die Auskunftsbefugnisse der Finanzämter aus Ermessensvorschriften zu entnehmen sind [1]. Die Rechtsnormen bestimmen als Rechtsfolge, welcher Verwaltungsakt zulässig sein soll. Sie geben ferner an, unter welchen Voraussetzungen dieser Verwaltungsakt zulässig sein soll. Ist das nicht ausdrücklich geschehen, wie hier, so kann darin eine Verweisung auf das Ermessen liegen [2]. Durch diese Rechtsschranken werden dem Ermessen Grenzen durch das Gesetz gezogen. Die Ermessensgrenzen festzulegen, ist Sache der Gesetzesauslegung. Die Frage nach den Ermessensgrenzen ist das eigentliche Rechtsproblem des Ermessens im Verwaltungsrecht. Peters [3] demonstriert das anschaulich mit einem Kreis, der die Grenze des Ermessens darstellt. Solange die Entscheidung auf einem Punkt innerhalb des Kreises liegt, ist sie im allgemeinen noch rechtmäßig. Peters betont, daß auch eine solche Entscheidung verwaltungswidrig sein kann, weil sie einer dienstlichen Anordnung oder den Absichten der vorgesetzten Behörde widerspricht. Es liegt aber keine Rechtswidrigkeit vor. Innerhalb des Kreises kann nur erkennbare Willkür, unsachliche Begründung, die Entscheidung als Ermessensmißbrauch rechtswidrig machen. Liegt aber die Entscheidung außerhalb des Kreises, so hat sie stets die Grenzen des Ermessens überschritten.

§ 2 Abs. 2 StAnpG geht noch von einer anderen Grenze aus, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Denn innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Auch die Überschreitung der "Ermessensgrenze" der Billigkeit macht die Entscheidung rechtswidrig [4]. Durch die Rechtsprechung sind keine Grundsätze entwickelt worden, die eine einigermaßen leicht faßbare Festlegung der Ermessensgrundsätze für das steuerliche Erkenntnisverfahren ergeben könnten. Die Unsicherheit der Beurteilung wird wohl deutlich durch die Aufzählung [5] der von der Rechtsprechung aufgestellten Ermessensschranken: Verbot der Willkür, Recht und Billigkeit, Treu und Glauben, Verhältnismäßigkeit zwischen den sich aus der angeordneten Maßnahme ergebenden

1) z.B. ausdrücklich: BFH BStBl. 1952 III 27
2) Riewald, 1963, StAnpG § 2 Anm. 1 (3), S. 621
3) a.a.O., S. 11
4) vgl. BFH StRK AO § 204 R. 14
5) so FG Freiburg EFG 1957, S. 175

ergebenden Vorteil und dem für die Auskunftsperson entstehenden wirtschaftlichen Nachteil, Zumutbarkeit, gerechter Ausgleich von Gesamt- und Einzelinteressen, Ermessensmißbrauch usw.
Nachdem bisher die Versuche, die Ermessensfehler zu spezialisieren und systematisch zu ordnen, ohne Erfolg geblieben sind, hat Riewald ein neues Bild verwandt, um das, was man sonst die Einhaltung der Ermessensgrenzen nennt, klarer zu machen [1].

Die Entscheidung nach Ermessen unterscheidet sich von der willkürlichen Entscheidung dadurch, daß sie nach bestimmten, dem Gesetz zu entnehmenden Gesichtspunkten ausgerichtet ist. Riewald nennt diese Gesichtspunkte "Ermessensrichtpunkte". Die Beachtung der Ermessensrichtpunkte ist für die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung unabdingbare Voraussetzung. Wo einem Ermessen der Behörde Raum gelassen ist, verlangt das Gesetz nicht eine bestimmte Entscheidung, sondern es verlangt, daß die Entscheidung nach bestimmten Gesichtspunkten, unter gegenseitiger Abwägung dieser Gesichtspunkte getroffen wird. Ist das nicht geschehen, so ist das Gesetz nicht befolgt, die Entscheidung enthält eine Ermessensüberschreitung, sie ist rechtswidrig. Das Ergebnis der Abwägung ist meistens verschieden, je nachdem, welches Gewicht den einzelnen Gesichtspunkten beigemessen wird.

Riewald [2] zählt außer der in § 2 Abs. 2 StAnpG aufgeführten Billigkeit nur noch einen weiteren Ermessensrichtpunkt auf. Dieser hat in § 2 StAnpG keine ausdrückliche Erwähnung gefunden, weil er sich "aus der Natur der Sache" ergibt. Jede Rechtsnorm, die die Behörde zu einer Entscheidung nach ihrem Ermessen ermächtigt, stellt der Behörde damit eine Aufgabe, von der Ermächtigung in einem bestimmte Sinne Gebrauch zu machen. In welchem Sinne das geschehen soll, ergibt sich aus dem Zweck der Ermächtigung, der entweder ausdrücklich angegeben ist oder aber aus dem Zusammenhang entnommen werden kann, in dem das Gesetz die Ermächtigung erteilt. Riewald beschränkt seine grundsätzlichen Ausführungen zu § 2 StAnpG auf die Klarstellung dieser beiden Ermessensrichtpunkte, denn weitere stellt das Gesetz für die Ermessensentscheidungen im allgemeinen nicht auf. Aber die genannten Ermessensrichtpunkte sind beide komplexer Natur, so daß praktisch nicht

1) Riewald (1963), StAnpG § 2 Anm. 3, S. 624 ff.
2) a.a.O. (1963), StAnpG § 2 Anm. 3a (2), S. 624 ff

nur zwei sondern viele Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind [1]. Für das Steuerverfahrensrecht wird man die spezifischere Frage stellen müssen, welche Konkretisierungen der Ermessensgesichtspunkte aus dem Gesetz und aus der Rechtsprechung gewonnen werden können.

In einer zu § 206 a AO ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 28.2. 1951 [2] folgerte der IV. Senat aus der Notwendigkeit der Beachtung der Grundsätze von "Billigkeit und Zweckmäßigkeit" (§ 2 Abs. 2 StAnpG), daß "somit die Entscheidung dem Zweck der Vorschrift entsprechen" müsse. Der Bundesfinanzhof hat dann aber in einem Gutachten des Großen Senats vom 17. 4. 1951 [3] ausgesprochen, die in § 2 Abs. 2 StAnpG angeführte "Zweckmäßigkeit" könne "nicht mehr als rechtsgültig angesehen werden, da sie mit dem heutigen Recht nicht mehr vereinbar" sei. Eine nähere Begründung, warum die Gesetzesfassung, die von "Billigkeit und Zweckmäßigkeit" spricht, mit dem heutigen Recht nicht mehr vereinbar sein soll, wird nicht gegeben. Man nimmt an, der Große Senat habe sich dabei wohl in Erinnerung an die autoritäre Praxis, für die die Bestimmung zunächst geschaffen worden war, von dem Gedanken leiten lassen, daß aus der "Zweckmäßigkeit" Befugnisse hergeleitet werden könnten [4].

Der Bundesfinanzhof hat auch in späteren Entscheidungen an der Auslegung festgehalten, daß Fragen des Ermessens wie früher auf Grund des § 11 AO 1931 nach "Recht und Billigkeit" beurteilt werden müßten [5]. Auf die im Schrifttum gegen den Satz des Gutachtens geltend gemachten Bedenken [6] braucht hier nicht eingegangen zu werden. Denn die Zweckmäßigkeit sollte ausweislich der Begründung zum Steueranpassungsgesetz [7] keine Ermessensgrenze sein. Wenn "Zweckmäßigkeit" damals im Sinn der NS-Staatsidee verstanden werden sollte, so konnte dieser Sinn im Rechtsstaat jedenfalls nicht mehr beibehalten und auch nicht in eine Ermessensgrenze umgedeutet werden. Man wird der Erklärung von Gallieske [8] folgen können,

1) Riewald (1963), StAnpG § 2 Anm. 3 a (4), S. 625
2) BStBl. 1951 III 77
3) BStBl. 1951 III 107
4) vgl. Riewald (1963), StAnpG, § 2 Anm. 6 (3), S. 630
5) BFH BStBl. 1952 III 57, 1953 III 118, 1954 III 41, 1955 III 383, 1956 III 68, 1957 III 268, 1958 III 248, 1958 III 339.
6) Kühn, Anm. 4 d und Riewald Anm. 6 mit Nachweisen
7) RStBl. 1934, 1398
8) StW 1957 Sp. 635

daß mit der Ungültigkeit der jetzigen Fassung des § 2 Abs. 2 StAnpG eine Lücke bestand, die im Wege der Rechtsprechung ausgefüllt werden konnte [1].

Die neue Rechtsprechung bedeutet aber keine Änderung darin, daß die Ermessensentscheidung dem Zweck der Vorschrift entsprechen muß, denn das folgt aus der Natur der Ermessens-Ermächtigung. Für das Auskunftsrecht hat der Bundesfinanzhof als Voraussetzung angesehen, daß die Fragen sachdienlich sind [2]. Welche Bedeutung dieser Ermessensrichtpunkt für die Steuerermittlung und Steueraufsicht im besonderen hat, ist unten noch näher zu untersuchen. Hier genügt zunächst die Feststellung, daß in der rechtsstaatlichen Verwaltung jedes Ermessen pflichtgebunden ist [3]. Die Verwaltung darf niemals nach Belieben oder nach Willkür verfahren.

II. Auskunftsthema und Ermessen

Kein Ermessensspielraum, sondern eine Rechtsfrage besteht bei der Festlegung des Auskunftsthemas, welches bei den "Auskunfts-" und "Prüfungs-" Befugnissen festzulegen ist. Aus § 175 AO folgt die fast selbstverständliche Beschränkung des Auskunftsthemas auf die Tatsachen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren von Bedeutung sind. Allgemeiner und nicht nur für das Steuerermittlungsverfahren zutreffend, sind die steuerlich bedeutsamen Tatsachen in § 204 Absatz 1 AO umschrieben als die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Für die Prüfungsbefugnis wurde das Auskunftsthema dahin erläutert, das alle für die Besteuerung wesentlichen Verhältnisse umfaßt sind [4]. Ob eine Tatsache für die Besteuerung wesentlich ist oder nicht, bedarf in der Mehrzahl der Fälle keiner weiteren Erörterung. Im Einzelfall kann die

---

1) so auch v. Wallis, HHSp, StAnpG § 2 Rz. 1
2) BFH StRK UStG § 13 R. 9
3) Forsthoff, S. 85
4) § 6 AO 1919 = § 11 AO 1931; vgl. Becker, § 6 Anm. 1
5) § 162 Abs. 10 Satz 2 AO i.d. F. 1925

Frage aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen zweifelhaft sein [1]. Auf alle Fragen ist Auskunft zu geben, deren Beantwortung für die Ermittlung der Steuer von Bedeutung sein kann [2]. Diese Entscheidung trifft das Finanzamt innerhalb eines Beurteilungsspielraumes, wenn aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen eine hinreichende Vermutung dafür besteht, daß die Tatsache wesentlich ist [3].

Die allgemeine Anerkennung der Maßgeblichkeit des Ermessens des Finanzamtes ist begründet worden durch den inzwischen aufgehobenen Satz 2 des § 169 AO 1919. Das Gesetz bezeichnete jeden als steuererklärungspflichtig, bei dem nach dem Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist. Das soll auch heute noch als Richtlinie für das Finanzamt gelten [4]. Schon früher wurde diese Bestimmung nicht nur bei der Steuererklärungspflicht, sondern allgemein bei jeder steuerlichen Auskunftspflicht angewendet [5]. Wenn die Bezeichnungen für das Ermessen auch verschieden waren [6], so hat die höchstrichterliche Steuerrechtsprechung die Nachprüfung der Rechtsnorm doch nur in der Richtung zugelassen, ob das Finanzamt nicht unter Mißbrauch seines Ermessens die Möglichkeit einer Steuerpflicht unter Umständen angenommen hat, unter denen die Steuerpflicht als ausgeschlossen zu erachten ist [7]. Die Anforderung von Steuererklärungen ist ermessensfehlerhaft, wenn einwandfrei und klar feststeht, daß eine Steuerpflicht

---

1) Wernscheid, S. 13; Tipke-Kruse, § 175 Rz. 3
2) RFH 3, 296 ist heute nicht mehr wörtlich anwendbar, soweit "nach vernünftigem Ermessen des Finanzamts" zu entscheiden sein sollte, was für die Ermittlung der Steuer von Bedeutung sein kann.
3) Wernscheid, a.a.O.
4) Riewald, § 167 Anm. 1 (2), S. 75; BFH 55, 513
5) RFH Kartei AO § 173 R. 1
6) die das Finanzamt als erheblich erachtet = RFH 4, 334 (335); die nach Ansicht des Finanzamts von Bedeutung sind = RFH 4, 334 (337) nachvernünftigem Ermessen des Finanzamts von Bedeutung sein kann = RFH Kartei AO § 173 R. 9 (vernünftiges Ermessen = RFH 5, 84 (86); bei verständiger Würdigung der bisher zu übersehenden Sach- und Rechtslage = RFH 5, 72
7) RFH 4, 38

nicht gegeben ist [1]. Um die Rechtmäßigkeit des Auskunftsverlangens zu bejahen, kommt es im übrigen nicht darauf an, ob die objektiven Voraussetzungen für die Erhebung einer Steuer oder auch nur für eine persönliche Steuerpflicht wirklich vorliegen [2].

Der in § 169 Satz 2 AO a.F. ausgedrückte Gedanke ist ein Ausfluß der allgemeinen Erwagung, daß die Frage der Steuerpflicht nur in dem gegenüber der eigentlichen Besteuerung gegebenen Rechtsmittelverfahren entschieden werden soll [3]. Der vom Finanzamt zur Steuererklärung herangezogene Steuerpflichtige wird auch nicht genötigt, sich die rechtlichen Anschauungen des Finanzamtes zu eigen zu machen, denn es bleibt ihm sein Recht gewahrt, nach Erlaß des Steuerbescheides im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid seine Auffassung zur Geltung zu bringen. Es kommt für die Auskunftspflicht nur darauf an, ob die Steuerforderung möglicherweise rechtlich begründet ist [4]. Die Entscheidung über das wirkliche Bestehen der Steuerpflicht kann und soll in vielen Fällen erst nach dem Inhalt der Auskunft getroffen werden [5]. Liegt ein rechtlich oder tatsächlich zweifelhafter Sachverhalt vor, so hat das Finanzamt diesen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht aufzuklären. Deshalb muß in diesen Fällen das Auskunftsrecht des Finanzamtes anerkannt werden. Das Finanzamt darf aber die Möglichkeit einer Steuerpflicht nicht willkürlich annehmen [6]. Es muß eine hinreichende Grundlage für die Annahme vorhanden sein [6]. Die Auskunftsanordnung liegt nur dann im Rahmen des Gesetzes, wenn gewisse Umstände für die Unterstellung der Steuerpflicht sprechen [7]. Die

---

1) RFH BStBl. 1951 III 209, 1958 III 339; wenn die Nachprüfung ergibt, daß das Finanzamt keinesfalls mit der Möglichkeit einer Steuerpflicht rechnen konnte = RFH Kartei AO § 169 R. 7; völlige Klarheit der Rechtslage = RFH 8, 301 (302)
2) RFH BStBl. 1951 III 209, 1952 III 106 (107)
3) RFH Kartei AO § 202 R. 19
4) RFH 5, 84 (87)
5) RFH 6, 245 (246)
6) RFH Kartei AO § 169 R. 1; RFH 10, 72 und 185
7) RFH 4, 38

Möglichkeit einer Steuerpflicht darf nicht von der Hand zu weisen sein [1]. Das Finanzamt muß die Vorfrage, ob eine Steuerpflicht besteht, gewissenhaft geprüft [2] und soweit geklärt haben, daß ihre Möglichkeit zu bejahen ist [3].

Aus der ständigen Rechtsprechung ist zu entnehmen, daß jenes Ermessen des Finanzamtes dazu führen kann, bei zweifelhafter Rechtslage die Möglichkeit einer Steuerpflicht als gegeben anzusehen, wenn es sich bei der Veranlagung zunächst der die Steuerpflicht bejahenden Ansicht anschließen will [4]. Die Auskunftspflichtigen sind dann grundsätzlich [5] verpflichtet, über diejenigen Tatsachen Auskunft zu geben, deren das Finanzamt bedarf, um von dem eingenommenen Standpunkt aus zu einer Berechnung der Steuer zu kommen [6]. Trotz dieser bei unklarer Sach- und Rechtslage bestehenden Entscheidungsfreiheit des Finanzamtes liegt das steuerliche Auskunftsthema - wenn auch in weitem Rahmen - fest. Worüber dem Finanzamt Auskunft zu geben ist, ergibt sich zum Teil aus der Reichsabgabenordnung, im wesentlichen aus den die einzelnen Steuern regelnden Gesetzen, gleichgültig, ob es sich um Auskünfte bei der Steuerermittlung oder bei der Steueraufsicht handelt.

III. Allgemeine Ermessensrichtpunkte

Bei der Durchsicht der Rechtsprechung ist festzustellen, daß der Bundesfinanzhof bei der Prüfung der Grundsätze von Recht und Billigkeit verschiedene Merkmale untersucht, die als Ermessensrichtpunkte bereits eine Konkretisierung erfahren haben. Es sind dies die Abwägungsgrundsätze der Notwendigkeit, der Zumutbarkeit und der Verhältnismäßigkeit.

---

1) RFH 4, 38
2) RFH Kartei AO § 202 R. 19; Kartei AO § 173 R. 9
3) BFH BStBl. 1951 III 209, RFH Kartei AO § 173 R. 9
4) RFH 8, 302
5) u.U. bei erheblicher Arbeit für den Steuerpflichtigen vorläufiger Teilsteuerbescheid
6) RFH Kartei AO § 177 R. 6

1. Notwendigkeit

Der Bundesfinanzhof [1] hat den § 201 AO dahin ausgelegt, daß er das Finanzamt nur zu solchen Maßnahmen der Steueraufsicht ermächtige, die notwendig sind, den mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zweck zu erreichen. Der Bundesfinanzhof nimmt an, daß andernfalls ein Verstoß gegen Recht und Billigkeit vorliege.
Riewald [2] meint dazu, es sei "aber nicht etwa allgemein so, daß sich nur diejenigen Maßnahmen in den Ermessensgrenzen halten, die zur Erreichung des Zweckes der Ermächtigung notwendig sind".
Man wird diese Bedenken nicht teilen können. Die vom Bundesfinanzhof besonders beurteilte "Notwendigkeit" eines eingreifenden Verwaltungsaktes wird als das im gesamten Verwaltungsrecht anerkannte "Prinzip des geringstmöglichen Eingriffs" angesehen [3]. Im Polizeirecht ist diese Ermessensschranke ausdrücklich genannt. Nach § 14 Abs. 1 PrPVG darf die Polizeibehörde nur die nach pflichtmäßigem Ermessen notwendigen Maßnahmen zwecks Abwehr einer polizeilichen Gefahr treffen. Wenn mehrere Mittel zur wirksamen Gefahrenabwehr zur Verfügung stehen, ist gemäß § 41 Abs. 2 Satz 2 PrPVG tunlichst das den Betroffenen und die Allgemeinheit am wenigsten beeinträchtigende Mittel zu wählen. Entsprechende Maßstäbe hat der Bundesfinanzhof auch bei den Auskunftsersuchen angelegt. "Es muß in jedem einzelnen Falle geprüft werden, ob die schriftliche Auskunft unter allen Umständen notwendig ist und ob nicht auch eine andere Form genügt, wenn diese den Steuerpflichtigen weniger in Anspruch nimmt und den Belangen der Steuerbehörde genügt" [4].

1) BStBl. 1955 III 383, vgl. auch BFH StRK UStG § 13 R. 9
2) a.a.O., 1963, StAnpG § 2 Anm. 2 (2), S. 624
3) Bender, NJW 1955, 938, a.A.: BGH NJW 1955, 528, der hierin einen Ausdruck des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erblickt.
4) BFH BStBl. 52 III 27

2. Zumutbarkeit

Der in § 171 AO für den Steuerpflichtigen besonders erwähnte Grundsatz der Zumutbarkeit muß als allgemeiner Grundsatz des Verwaltungsrechts auch bei der allgemeinen Steueraufsicht in den Fällen der Auskunftsersuchen nach §§ 202, 175 AO beachtet werden [1]. Der Bundesfinanzhof hat die Erklärungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten nicht als uferlos angesehen. Die Pflichtigen haben bei den Ermittlungen des Finanzamts, soweit sie gesetzlich dazu verpflichtet sind, mitzuwirken bis zur Grenze des Zumutbaren [2]. Diese Grenzen können nicht eindeutig festgelegt werden. Es ist vielmehr unter Beachtung aller Umstände des einzelnen Falles nach den Grundsätzen von Treu und Glauben zu entscheiden, wo diese Grenzen im Einzelfalle liegen. Das gilt bei der Anordnung der Maßnahme ebenso wie bei der Form und Art und Weise ihrer Durchführung.

3. Verhältnismäßigkeit

Bei dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit handelt es sich um einen allgemeinen Grundsatz unserer Rechtsordnung [3], der im Verwaltungsrecht besagt, daß der durch eine Maßnahme der Verwaltung zu erwartende Schaden nicht erkennbar außer Verhältnis zu dem beabsichtigten Erfolg stehen darf. Im Steuerverwaltungsverfahren ist die Verhältnismäßigkeit zwischen dem sich aus der getroffenen Maßnahme ergebenden Vorteil für den Steuergläubiger und den berechtigten Interessen des Betroffenen zu berücksichtigen [4]. Eine ziffermäßige Gegenüberstellung der sich etwa für die Verwaltung ergebenden Vorteile und der sich für den Betroffenen etwa ergebenen Nachteile ist kaum möglich [5]. Der Bundesfinanzhof hat in

1) BFH BStBl. 1952 III 27
2) BFH BStBl. 1956 III 75, BFH StRK AO 205a R. 9
3) Bender, NJW 1955, 938
4) BFH BStBl. 1952 III 27, 1952 III 52, 1957 III 364
5) BFH BStBl. 1952 III 52

ständiger Rechtsprechung entschieden, daß bei der notwendigen Abwägung der Interessen, grundsätzlich dem berechtigten Verlangen der Allgemeinheit, daß die Steuerlasten gleichmäßig und gerecht verteilt werden, der Vorrang vor den wirtschaftlichen Interessen des Einzelnen gebührt [1], wenn bei objektiver Beurteilung aus dem vorliegenden Sachverhalt der Schluß gerechtfertigt ist, daß zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden können.

IV. Besondere Voraussetzungen für den Gebrauch der Steuerermittlungsbefugnisse

a) Im Hinblick auf die Ermessensausübung liegt die Besonderheit des gesetzlichen Aufbaus der Bestimmungen in der Reichsabgabenordnung für das Steuerermittlungsverfahren insbesondere in den §§ 207 und 209 AO, welche angeben, unter welchen Voraussetzungen die Finanzämter von den Mitteln, die ihnen nach den §§ 160 ff. AO zur Verfügung stehen, Gebrauch machen dürfen. §§ 207 Abs. 1 und 209 AO schreiben den Finanzämtern in der Form von Sollvorschriften eine Reihenfolge in ihren Maßnahmen vor, welche dem für das schematisierte Steuerermittlungsverfahren als zweckmäßig erachteten Vorgehen entspricht. Im Fall des § 207 Abs. 1 AO ist die praktische Bedeutung der Vorschrift heute sehr gering, weil das Schwergewicht der finanzbehördlichen Prüfungen heute bei der nachträglichen, kontrollierenden Betriebsprüfung liegt [2]. Auch zu § 209 AO liegen keine neueren Urteile vor. Daraus ist zu entnehmen, daß weder Auskunftspersonen noch betroffene Steuerpflichtige sich gegen die Handhabung der Befugnisse der Finanzämter wehren. Mißbräuche mögen schon deshalb selten sein, weil die Finanzbeamten angesichts der großen Arbeitsbelastung zufrieden sind, wenn sie mit der Verhandlung mit dem Steuerpflichtigen auskommen und nicht noch Dritte vernehmen müssen [3]. Insbesondere hat aber der Ausbau des behördlichen Prüfungswesens dazu beigetragen, daß die Ermittlungen mehr auf die sachlichen Beweismittel zurückgreifen.

---

1) BFH BStBl. 1952 III 52, 1957 III 364, StRK AO § 205,a R. 9
2) Spitaler-Felix, HHSp, § 207 Rz. 1 ; Tipke, § 207 Rz. 1
3) Tipke, § 209 Rz. 3

b) Die Vorschrift des § 209 AO schränkt die grundsätzliche Entscheidungsfreiheit der Finanzämter bei der Auswahl der Ermittlungsmaßnahmen ein. Anlaß für die Aufnahme der Stufenfolge, nach der von den Befugnissen Gebrauch gemacht werden soll, gaben Wünsche der Großbanken und des Bankiergewerbes. Die in die Form von Sollvorschriften gekleideten Bestimmungen sollten Richtlinien [1] für die Finanzämter sein. Die Aufnahme in das Gesetz sollte der Regelung größeren Nachdruck verleihen als einfachen Verwaltungsanweisungen beigelegt würde. Die Bestimmungen sollten aber durch die Form von Sollvorschriften schmiegsam gehalten werden, um die Finanzämter nicht zu beengen und ihnen insbesondere für Ausnahmefälle Bewegungsfreiheit zu lassen [2].

Der Reichsfinanzhof hat aus dem Umstand, daß § 209 Abs. 1 AO als eine Sollvorschrift erlassen ist, nicht gefolgert, daß für die Beteiligten keine im Rechtsmittelwege verfolgbaren Rechte begründet seien [3]. Becker hielt das für zweifelhaft, soweit nicht die allgemeinen Ermessensgrenzen verletzt waren. Der Reichsfinanzhof hat geprüft, ob die gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne von § 209 AO für die jeweilige Anordnung des Finanzamtes gegeben waren, und anderenfalls die Entscheidungen aufgehoben [4]. Er hat angenommen, der Gesetzgeber wolle es nicht der Verwaltung überlassen, in welcher Weise im Steuerermittlungsverfahren vorgegangen werden solle. Durch die ausdrückliche gesetzliche Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen das Finanzamt die ihm eingeräumten Befugnisse auszuüben berechtigt sein soll, seien für die durch die Anordnungen Betroffenen gewisse Rechtsgarantien gegen willkürliches Vorgehen der Behörden geschaffen [5]. Nach dieser Rechtsprechung soll nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch der dritte Auskunftspflichtige ein durch die Rechtsmittel verfolgbares Recht darauf haben, daß das Finanzamt ihn nicht unter Mißbrauch seines Ermessens zur Auskunfterteilung anhalte, wenn Verhandlungen mit dem Pflichtigen zum Ziele führen könnten oder Erfolg versprächen. Dieses ist noch heute die rechtliche Bedeutung, die der Stufen-

---

1) Becker, § 209 Anm. 1; Kühn, § 209 Anm. 1, Westheimer, S. 16

2) Becker, a.a.O.

3) RFH 4, 334 , (343)

4) RFH Kartei AO § 209 Abs. 1 Satz 1 R. 2 und 3; RFH 7, 232

5) RFH 4, 334 (341); 7, 232

folge der Befugnisse beizumessen ist. Streitig ist aber, welche Schranken dem finanzamtlichen Handeln durch § 209 AO gezogen sind. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ist anzunehmen, daß es sich um Rechtsschranken handelt, die einer rechtsstaatlichen Regelung angemessener sind als bloße Ermessensschranken. Spitaler-Felix [1] halten die Rechtslage für unbefriedigend, wenn die Vorschrift nicht im Sinn einer Mußbestimmung aufgefaßt wird. Dem widerspricht Tipke [2], indem er meint, man solle den Willen des Gesetzgebers respektieren und daher die Sollvorschrift nicht wie eine Mußvorschrift behandeln. Im übrigen stimmt er aber mit ihnen überein, daß diese besonderen Voraussetzungen nicht bloß nach verständigem Ermessen gehandhabt werden dürfen. Die Voraussetzungen des § 209 AO hat Riewald [3] als Richtlinien gedeutet. Er sieht in den Grundsätzen Richtlinien für das Ermessen der Finanzämter, von denen sie nach Abwägung der Gesamtumstände abweichen dürfen. Als Sollvorschrift lasse § 209 AO diese Auffassung zu.

Auch außerhalb des Bereichs steuerrechtlicher Vorschriften hat sich die Rechtsprechung mit dem Begriff Ermessensrichtlinien befaßt. Das OVG Münster [4] hatte die Ermessensrichtlinien für die Erteilung der Aussagegenehmigung für Beamte [5] zu beurteilen. Es hat ausgeführt, daß die in der Sollvorschrift liegende Ermessensrichtlinie die Möglichkeit offen läßt, auch dann, wenn die in den Bestimmungen genannten Voraussetzungen nicht vorliegen, nach dem Ermessen zu entscheiden. Durch die gesetzliche Ermessensrichtlinie werde das Ermessen dahin beschränkt, daß in der Regel entsprechend der Richtlinie zu verfahren sei.

Bei der steuerlichen Eingriffsverwaltung darf der rechtsstaatliche Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht durchbrochen werden. Deshalb besteht die Bedeutung der Vorschrift des § 209 AO darin, daß eine Ermessensrichtlinie normiert worden ist, durch die das Ermessen beschränkt wird. Es werden ausdrücklich Grenzen für die Ermessensausübung aufgestellt, deren Verletzung ein Ermessensfehler sein würde. Das Finanzamt hat die normierten Richtlinien einzuhalten, sofern nicht ein zwingendes Steuerinteresse ein

---

1) HHSp, § 209 Rz. 4
2) a.a.O., § 209 Rz. 3
3) a.a.O., § 209 Anm. 2 (2), S. 250
4) OVGE 7, 246; ferner MDR 1959, 1041; und NJW 1960, 2116
5) § 62 Abs. 1 BBG

anderes Vorgehen rechtfertigt. Die Ermessensausübung unterliegt wie auch sonst der gerichtlichen Kontrolle. Riewald hat daher folgerichtig hervorgehoben, daß im Grunde nur ein Rechtsschutz gegen Willkür besteht. Der besondere Schutz für die Betroffenen liegt in der Regelung der Bahnen für das Ermessen, in der man sowohl den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als auch den Anspruch des Betroffenen auf die unmittelbare Mitwirkung erkennen kann. Die Ermessensrichtlinie äußert eine Rechtsschutzwirkung, die allerdings nicht so stark ist wie die Tatbestandswirkung einer Rechtsnorm.

V. Die Unterschiede der Ermessensgrenzen im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht.

Die zur Ermessensausübung im Besteuerungsverfahren angeführte Rechtsprechung [1] zeigt, daß zwar in Einzelfällen eine Überschreitung der Ermessensgrenzen zur Rechtswidrigkeit der Finanzbefehle führen kann. Das geltende Recht wird vom Finanzamt aber dann beachtet, wenn die jeweilige Maßnahme die allgemeinen Ermessensrichtpunkte nicht außer Acht läßt. Es liegt im Wesen der Ermessensgrenzen, daß infolge der dem Finanzamt eingeräumten Ermessensfreiheit die meisten Schranken nur durch unbestimmte Rechtsbegriffe, nämlich durch die allgemeinen Ermessensschranken der Zumutbarkeit, Verhältnismäßigkeit und Notwendigkeit, gezogen sind. Die Umstände des Einzelfalles sind für die Rechtmäßigkeit oder die Rechtswidrigkeit eines Eingriffs insbesondere von Bedeutung, wenn es sich um eine Abgrenzung im Ermessensbereich handelt. Die Notwendigkeit, die Zumutbarkeit und die Verhältnismäßigkeit ergeben unterschiedliche Entscheidungen, wenn in großer Notzeit bei hohen Steuersätzen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein schärferes Vorgehen gegen Steuerverkürzungen erfordert. Es kann in geordneten Zeiten beachtlicher sein, ob durch den finanzamtlichen Eingriff Vertrauensverhältnisse beeinträchtigt werden. Auch die Richtlinie des § 209 AO könnte im Rahmen der allgemeinen Ermessensgrenzen für die Maßnahmen der Steueraufsicht im Einzelfall zu beachten sein, obwohl die Norm formell nicht für die Steueraufsicht gilt.

---

1) oben Seite 115ff.

Man sollte diese Bestimmung nicht zu hoch bewerten in ihrer Wirkung für den Rechtsschutz der Betroffenen. Die Richtlinien, die den Finanzämtern vorgeschrieben sind, lassen für die notwendigen Ermittlungen die Bewegungsfreiheit der Finanzämter bestehen. Ein formeller Standpunkt dürfte für die Beurteilung des Geltungsbereichs der Stufenfolge des § 209 AO unangebracht sein. Bei Berücksichtigung der neuzeitlichen Rechtsentwicklung wird man die in § 209 AO enthaltenen Grundsätze auch bei sonstigen Ermittlungen anwenden müssen. [1] Die Versuche, die Richtlinien des § 209 AO wirklich nur auf das Steuerermittlungsverfahren zu beschränken, führen zu verwirrenden Beurteilungen [2]. Die Rechtfertigung einer Beschränkung des § 209 AO auf das Steuerermittlungsverfahren versucht Berger [3]. Berger meint, das Gesetz berücksichtige, daß andere Personen im Fall eines Auskunftsersuchens mehr oder weniger unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen erhielten. § 209 AO gelte im Steuerermittlungsverfahren, weil hier - anders als im Steueraufsichtsverfahren - keine rechtliche Möglichkeit bestehe, diesen Personen durch besonderen Finanzbefehl eine Schweigepflicht aufzuerlegen. Diesen Gründen kann man sich aber nicht anschließen. Abgesehen davon, daß die Schweigepflicht nicht durch Finanzbefehl nach § 201 AO begründet werden kann, [4] spricht für diese Ansicht weder der Wille des Gesetzgebers noch die Interessenlage der Beteiligten. Die Richtlinien des § 209 AO sind ganz und gar Ausdruck einer verständigen Ermessensausübung, die auch für die Steueraufsicht bestimmend sein sollte.
Zusammenfassend ist zu den Unterschieden in den Ermessensbereichen der Steueraufsicht und der Steuerermittlung zu sagen, daß durch den Zweck der verschiedenen Befugnisse unterschiedliche Ermessensgesichtspunkte bestimmend sein können. Es können aber aus der herkömmlichen Unterscheidung von Steueraufsicht und Steuerermittlung keine Unterschiede für die Anwendung der Ermessensrichtlinien des § 209 AO und die sonstigen Ermessensrichtpunkte abgeleitet werden.

---

1) Riewald, § 209 Anm. 2 (1), S. 250;
Spitaler-Felix, HHSp, § 209 Rz. 3;
2) Kühn, § 209 Anm. 1 und § 201 Anm. 3 Abs. 2
3) Berger, § 209 Anm. 1 Abs. 2 am Ende, S. 243
4) siehe oben Seite 47

Zusammenfassendes Ergebnis

Das geltende Recht des Besteuerungsverfahrens wird entscheidend bestimmt durch die für die Steueraufsicht anerkannten Rechtsgrundlagen. Die neuere ständige Rechtsprechung hat überwiegend befriedigende Lösungen für die einzelnen Fälle gefunden. Sie hat aber nicht zur Klärung der systematischen Grundlagen dieses Rechtsgebietes beigetragen.

Bei der Behandlung von einschlägigen Rechtsfragen sollten Formulierungen vermieden werden, die in dem Sinn verstanden werden könnten, daß den Finanzämtern "unbeschränkte Befugnisse" zustehen. Auch § 201 AO darf nicht im Sinn einer vagen Eingriffs-Generalklausel ausgelegt werden.

Die zahlreichen gesetzlichen Vorschriften über die Befugnisse des Finanzamtes, die Pflichten der Einzelnen und den Gang des Verfahrens lassen eine systematische Gliederung nicht ohne weiteres deutlich werden. Die Bestimmungen können sachlich einem Auskunftsrecht und einem Ordnungsrecht zugeordnet werden, die durch das Erkenntnisverfahren einerseits und durch die polizei-ähnliche Anwendung steuerlicher Gebote und Verbote andererseits abgrenzbar sind. Das Ordnungsrecht stellt naturgemäß ein Sondergebiet dar, das von dem Steuerermittlungsverfahren unterschieden werden kann.

Im steuerlichen Auskunftsrecht überschneiden sich Steuerermittlung und Steueraufsicht vollständig, soweit es sich nicht um die nur auf ordnungsrechtliche Sachverhalte gerichteten Ermittlungen handelt. Bei einer sinnvollen Auslegung des geltenden Rechts ergeben sich keine Verfahrensunterschiede. Die formellen Gesichtspunkte, die de lege lata für die Unterscheidung sprechen könnten, haben kein Gewicht. Durch die Trennung der Verfahren und die Begründung besonderer Verfahrensbefugnisse wird keine größere Rechtssicherheit erreicht als durch die sachgerechte Auslegung der gesetzlichen Tatbestände für die Eingriffsbefugnisse.

Aus rechtsstaatlichen Gründen ist zwischen den Aufgaben und den Befugnissen der Finanzämter zu unterscheiden, weil aus der Zuweisung von Aufgaben an eine Behörde noch keineswegs auf deren Befugnisse geschlossen werden kann. Die Finanzämter haben nach dem geltenden Recht die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und die Verkürzung von Steuereinnahmen

zu verhindern. Die behördlichen Eingriffe werden auf zahlreiche gesetzliche Bestimmungen gestützt, die in ihrer verfahrensmäßigen Trennung auf rechtssystematisch überholten Anschauungen beruhen. Nach den geltenden Rechtsnormen ist noch eine Unterscheidung zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht vorzunehmen. Echte Unterschiede bestehen aber nur bei der eidesstattlichen Versicherung des Steuerpflichtigen (§ 209 Absatz 2 und § 201 Absatz 3 Ziffer 4 AO) wo sie aber auch ihren Sinn verloren hat, alle sonstigen Unterschiede sind bedingt durch die unterschiedlichen gesetzlichen Tatbestände, welche für die verschiedenen Befugnisse bestehen.

Die vielen Zweifel und Unklarheiten können de lege ferenda durch eine übersichtlichere Fassung des Gesetzes beseitigt werden. Das neue Recht braucht die Unterscheidung der Befugnisse der Finanzämter im Steuerermittlungsverfahren und bei der Steueraufsicht nicht zu übernehmen. Es könnten die Befugnisse für ein einheitliches Besteuerungsverfahren geregelt werden.

Lebenslauf

Am 2. April 1934 wurde ich in Göttingen als Sohn des Schlossermeisters Peter Müller und seiner Ehefrau Luise, geb. Roßmann, geboren.

In Göttingen besuchte ich die Felix-Klein-Oberschule und bestand dort am 4. März 1954 die Prüfung zur Erlangung der Hochschulreife. Danach erhielt ich in der Finanzverwaltung des Landes Niedersachsen die Ausbildung für den gehobenen Dienst.

Im Sommer-Semester 1957 wurde ich zum rechtswissenschaftlichen Studium an der Georg-August-Universität zu Göttingenzugelassen. Seit dem Winter-Semester 1960/61 habe ich das Fach Betriebswirtschaft belegt. Nach sieben Fachsemestern des rechtswissenschaftlichen Studiums bestand ich am 16. Januar 1961 die erste juristische Staatsprüfung vor dem Prüfungsausschuß bei dem Oberlandesgericht in Celle mit gut.